

UNIVERSITATEA SPIRU HARET

AURELIAN-VIRGIL BĂLUȚĂ

CONTABILITATE SI GESTIUNE FISCALĂ



EDITURA FUNDATIEI ROMÂNIA DE MĂINE

© Editura Fundației *România de Măine*, 2007
Editură acreditată de Ministerul Educației și Cercetării
prin *Consiliul Național al Cercetării Științifice*
din Învățământul Superior

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
BĂLUȚĂ, AURELIAN-VIRGIL

Contabilitate și gestiune fiscală / Aurelian-Virgil
Băluță. - București: Editura Fundației *România de Măine*,
2007
ISBN 978-973-725-829-8

657:336.22

Reproducerea integrală sau fragmentară, prin orice formă
și prin orice mijloace tehnice, este strict interzisă
și se pedepsește conform legii.

Răspunderea pentru conținutul și originalitatea textului
revine exclusiv autorului/autorilor.

UNIVERSITATEA SPIRU HARET

AURELIAN-VIRGIL BĂLUȚĂ

CONTABILITATE ȘI GESTIUNE FISCALĂ

EDITURA FUNDAȚIEI ROMÂNIA DE MÂINE

București, 2007

CUPRINS

Introducere	7
Partea I. Probleme generale, noțiuni fundamentale și instrumente de bază	12
1.1. Definiții, concepte și istoric	13
1.1.1. Definiții și concepte	13
1.1.2. Legislația fiscală în România – geneză și evoluție. Stadiul actual al reglementărilor	14
1.1.3. Etape ale corelației dintre normele fiscale și cele contabile	17
1.1.4. Abordarea fiscalității prin prisma normelor contabile internaționale (sistemul IAS-IFRS)	20
1.1.5. Izvoare juridice ale fiscalității și ale contabilității	22
1.1.6. Corelația dintre funcția contabilă și funcția fiscală a întreprinderii	24
1.1.7. Național, internațional și corporatism în corelația contabilitate-fiscalitate	25
1.2. Instrumentele de bază în gestiunea fiscală a întreprinderii. Documente și registre	26
Partea a II-a. Impactul normelor fiscale privind datoriile bugetare în contabilitatea întreprinderii	128
2.1. Contabilitatea și gestiunea fiscală a remunerării personalului	129
2.1.1. Impozite, taxe și contribuții sociale	129
2.1.2. Impozitul pe venitul din salarii	148
2.1.3. Tratatamentul fiscal al altor costuri privind personalul	156
2.2. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe profit	158
2.2.1. Impozitul pe profit – implicații contabile	158
2.2.2. Rezultatul contabil și rezultatul fiscal	159
2.2.3. Gestiunea fiscală a impozitului pe profit	161
2.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxei pe valoarea adăugată	166
2.3.1. Taxa pe valoarea adăugată și circuitele economice	166
2.3.2. Clasificarea operațiilor privind T.V.A.	167
2.3.3. Implicațiile contabile ale taxei pe valoarea adăugată în practica întreprinderilor	174
2.3.4. Gestiunea fiscală a taxei pe valoarea adăugată	176
2.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a accizelor, impozitelor și taxelor locale	177
2.4.1. Accizele	177
2.4.2. Impozitele și taxele locale	182
2.5. Contabilitatea și gestiunea fiscală a tranzacțiilor de comerț exterior	189
2.5.1. Taxele vamale în sistemul contabil	189
2.5.2. Comisionul vamal – componentă a costurilor	204



2.5.3. Taxele asupra importului de servicii. Impozitul pe veniturile nerezidenților și pe reprezentanțe.....	205
2.5.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a tranzacțiilor în valută	210
2.6. Contabilitatea și gestiunea fiscală a altor impozite și taxe	213
2.6.1. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor ecologice	213
2.6.2. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor privind jocurile de noroc	214
2.6.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor privind cadastrul și publicitatea imobiliară	216
2.6.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	220
2.6.5. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe dividende	223
2.6.6. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor și tarifelor de la Registrul Comerțului	225
Partea a III-a. Dezvoltări ale gestiunii fiscale la nivel de întreprindere	230
3.1. Probleme interdisciplinare în contabilitatea și gestiunea fiscală	231
3.1.1. Elemente interdisciplinare între funcția contabilă și cea fiscală ...	231
3.1.2. Viitorul corelației dintre fiscalitate și contabilitate în epoca globalizării	234
3.1.3. Modele ale organizării conturilor analitice și tranzacțiilor conform exigențelor fiscale	236
3.1.4. Consolidarea fiscală la nivel de grup	237
3.1.5. Organizarea gestiunii fiscale la nivel de subunitate (centru de cost, loc de muncă, grup generator de numerar, tranzacție, contract etc)	238
3.1.6. Gestiunea fiscală pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri	239
3.1.7. Principiile proiectării sistemelor de gestiune fiscală în corelație cu exigențe ale doctrinei economice	240
3.2. Analiza, optimizarea și raționalizarea costurilor fiscale. Studii de caz ...	241
3.2.1. Analiza costurilor fiscale	241
3.2.2. Studii de caz pentru optimizarea fiscală pe baza punctului critic ..	257
3.2.3. Soluții juridice și contabile la probleme de raționalizare fiscală ...	261
3.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a creanțelor față de bugetul public ...	266
3.3.1. Contabilitatea subvențiilor și a asistenței guvernamentale	266
3.3.2. Gestiunea complexă a raporturilor cu Banca de Export-Import a României (EximBank)	268
<i>Bibliografie</i>	278
<i>Legislație fiscală recentă</i>	281

INTRODUCERE

În cadrul firmei moderne se îndeplinesc mai multe funcții și se desfășoară mai multe activități. Unele se derulează cu un grad mai mare de autonomie, iar altele sunt integrate sau se dezvoltă combinat. Una dintre funcțiile de bază ale firmei este cea contabilă. Încă de la începuturile sale, întreprinderea comercială a avut nevoie să-și cunoască patrimoniul și poziția financiară. Implicarea statului în viața economică a adus o pondere din ce în ce mai mare a impozitelor și taxelor în volumul de activitate al firmelor. Nevoile de finanțare ale statului au sporit impozitele plătite și au ridicat probleme din ce în ce mai complexe privind gestiunea decontărilor cu autoritățile publice. Stabilirea masei impozabile și a nivelului impozitelor datorate este tot mai dificil de realizat fără o integrare a sistemului de gestiune la nivel de întreprindere. Se trece de la abordarea fragmentară la cea globală pentru sistemul informațional. Acesta trebuie să răspundă la ansamblul nevoilor firmei. Formularea problemelor de flux informațional și de documente este mai eficientă dacă sunt luate în calcul de la început toate întrebările pe care le au managerii și patronii firmelor.

Interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate s-a derulat în țara noastră în modalități diferite. La un moment dat, întreaga contabilitate sau cea mai mare parte a ei era axată pe furnizarea informațiilor de care aveau nevoie organele fiscale. În statul birocratic și în economia de tranziție o astfel de stare a lucrurilor nici nu este de mirare. Trecerea la aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și apoi a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară a indus o tendință de extindere a părții din contabilitate care nu este legată de fiscalitate. În plus, obiectivul central al contabilității nu mai este acela de a furniza informații pentru fiscalitate. Cu toate acestea, nevoile de date pentru raportări fiscale s-au sofisticat, au sporit exigențele și, nu în ultimul rând, sancțiunile. Controalele se desfășoară în condițiile normelor statului de drept în care contribuabilii au drepturi și obligații specifice.

O serie de tendințe ale fiscalității impun perfecționarea instrumentarului contabil care să ajute la încadrarea în dispozițiile legale. Nuanțele diversificate din legislația fiscală presupun organizarea corespunzătoare a conturilor pentru a le reflecta. De asemenea, competiția puternică pe piață ridică problema optimizării costurilor fiscale. Mondializarea aduce aspecte noi privind gestiunea fiscală internațională și fundamentarea prețurilor de transfer.

În cadrul sarcinilor concrete pe care le au contabilii, în majoritatea firmelor din România un loc important îl au cele fiscale. Personalul din departamentul contabilitate completează formulare, documente și registre fiscale, întocmește și depune raportări fiscale, păstrează legătura cu organele fiscale pentru probleme de gestiune fiscală, participă ca principal specialist la controalele fiscale inopinate sau de fond, obține certificate fiscale pentru activitatea curentă a firmei. La corporațiile

mari au loc analize asupra impactului noilor reglementări fiscale, operații de consolidare fiscală, defalcare a costurilor fiscale la nivel elementar (centru de cost, tranzacție, contract). Toate acestea reprezintă integrarea competențelor de natură contabilă cu cele fiscale. În multe cazuri apar probleme și aspecte complexe fiscale ce trebuie rezolvate sau înregistrate corespunzător. Elementele prezentate impun specialiștilor din domeniul contabil să stăpânească foarte bine aspectele fiscale atât în forma lor pură (la discipline de tipul „fiscalitate” sau „buget public”), cât și în forma integrată cu noțiuni de contabilitate sau drept contabil. Abordarea completă a acestor aspecte presupune o profunzime mare a cunoștințelor. Cei care nu stăpânesc legislația fiscală până la detaliu riscă să ofere soluții eronate pentru managementul întreprinderii.

Modul de raportare a documentelor de natură contabilă la ansamblul probator administrat de instanță este tot mai mult o sarcină a gestiunii fiscale și a dreptului contabil. Contabilitatea este una din activitățile cu caracter de continuitate la orice firmă și care generează frecvent probleme inclusiv de natură juridică sau interdisciplinară. Sistemul informațional contabil împreună cu gestiunea fiscală vor avea misiunea de a intermedia relațiile complexe ale firmei. Răspunderile privind organizarea și conducerea acestor activități sunt parte a funcției de conducere a întreprinderii moderne. Ele cad în sarcina managerilor și administratorilor, nu a personalului operativ contabil. Administratorul sau managerul este cel care semnează situațiile financiare, bilanțul, balanța de verificare și alte documente contabile, ca și raportările fiscale către autoritățile publice. Tot ei sunt primii pe care organele de control îi identifică în stabilirea responsabilităților. Administratorii pot eventual să se întoarcă împotriva celor vinovați, dar numai ulterior constatării deficiențelor. Aceste motive întăresc necesitatea ca administratorul, directorul general sau executiv să posede noțiunile necesare din legislația contabilă și gestiunea fiscală.

Nu este mai puțin important faptul că specialiștii cu studii de contabilitate pot să ocupe poziții de consultant fiscal, auditor fiscal, auditor financiar, poziții în care integrarea contabilității cu fiscalitatea se derulează la un nivel ridicat. De asemenea, absolvenții facultăților cu profil contabil tind după un număr mai mare sau mic de ani să ocupe poziții de coordonare financiar-contabilă (contabil-șef, director economic, director financiar, alte denumiri similare). Într-o astfel de poziție le revin sarcini de verificare și semnare contracte comerciale ale entității respective. Cu această ocazie este obligatorie concentrarea atenției inclusiv pe aspectele fiscale ale contractelor.

Toate aceste elemente prezentate cred că vor fi suficiente pentru ca studenții de la specializarea *Contabilitate și informatică de gestiune* din cadrul Universității *Spiru Haret* să acorde o atenție mare disciplinei *Contabilitate și gestiune fiscală*, pentru care este recomandat acest manual. De asemenea, el poate fi utilizat de către studenți sau absolvenți de la alte specializări care vor să fie la curent cu legislația fiscală abordată practic, în permanenta ei modificare. Spre deosebire de alte discipline, Contabilitatea și gestiunea fiscală este supusă unor modificări permanente datorită schimbărilor din legislație. Din acest motiv, cunoștințele dobândite vor permite cunoașterea stadiului actual al problemelor.

Scopul manualului *Contabilitate și gestiune fiscală* este acela de a integra legislația contabilă și fiscală în sistemul de gestiune al întreprinderii moderne.

Obiectivele acestui manual sunt:

- definirea conceptelor legate de gestiune fiscală și contabilă;
- cunoașterea principalelor componente ale contabilității și fiscalității;
- înțelegerea modului de realizare a funcției contabile în corelare cu cea fiscală a întreprinderii moderne;
- precizarea raportului dintre dreptul contabil public, gestiunea fiscală și contabilă;
- cunoașterea normelor dreptului fiscal care influențează gestiunea fiscală și contabilă;
- înțelegerea rolului principiilor contabilității moderne în cadrul corelației contabilitate-fiscalitate;
- stăpânirea mecanismelor de integrare a legislației fiscale în economia și societatea modernă;
 - precizarea legăturilor dintre dreptul contabil, contabilitate și fiscalitate;
 - determinarea poziției fiscalității și a procedurii fiscale în sistemul de gestiune al firmei;
 - încadrarea normelor dreptului contabil cu dreptul fiscal în ansamblul de gestiune al firmei prin sistemul instituțiilor mixte;
 - cunoașterea funcției contabile și a celei fiscale a întreprinderii moderne;
 - înțelegerea particularităților sistemului de raportare fiscală pe baza documentelor din contabilitate;
 - aprofundarea implicațiilor pe care le au principalele acte normative fiscale și contabile în gestiunea fiscală și contabilă;
 - formarea deprinderilor pentru utilizarea instrumentelor contabilității la probleme fiscale;
 - obținerea unor informații utile pentru managementul firmei din corelarea gestiunii contabile cu cea fiscală;
 - stăpânirea mecanismelor de armonizare a funcției contabile cu aspecte legate de fiscalitatea firmei;
 - cunoașterea regimului juridic al formularelor, registrelor contabile și al documentelor justificative în cadrul funcției fiscale a întreprinderii moderne;
 - redactarea și interpretarea contractelor din perspectivă contabilă și fiscală;
 - gestiunea patrimoniului întreprinderii moderne prin proceduri mixte;
 - definirea principalelor impozite și taxe care au impact în contabilitatea firmei;
 - cunoașterea prevederilor principalelor acte normative fiscale cu impact în contabilitatea firmelor;
 - înțelegerea modului de organizare a contabilității principalelor norme fiscale;
 - precizarea înregistrărilor contabile aferente fiecărui grup de reglementări fiscale;



- cunoașterea fluxurilor informaționale modificate cu ocazia aplicării diferitelor norme fiscale;
- înțelegerea rolului gestiunii fiscale asupra managementului firmei prin particularizări și simulări ale principalelor norme fiscale;
- stăpânirea mecanismelor de integrare a gestiunii contabile cu cea fiscală;
- în măsura în care se impune, determinarea modelului contabil în funcție de normele fiscale aplicabile;
- calcularea unor indicatori de venituri și cheltuieli în funcție de parametrii fiscali;
- identificarea și utilizarea instrumentelor de analiză economică complexă fiscală și contabilă;
- cunoașterea și previziunea viitorului corelației dintre fiscalitate și contabilitate în epoca globalizării;
- înțelegerea modului de organizare a analizei și optimizării costurilor fiscale;
- precizarea înregistrărilor contabile aferente unor probleme fiscale complexe;
- cunoașterea mecanismelor de consolidare fiscală la nivel de grup;
- înțelegerea rolului gestiunii fiscale asupra managementului firmei prin particularizări și simulări ale principalelor norme fiscale;
- utilizarea noțiunilor de contabilitate și gestiune fiscală în condițiile constatării unor încălcări ale normelor legale;
- identificarea și utilizarea instrumentelor de analiză economică complexă fiscală și contabilă;
- gestiunea și calculația costurilor fiscale.

Conceptele-cheie utilizate în manualul Contabilitate și gestiune fiscală sunt:

- întreprindere;
- contabilitate a întreprinderii moderne;
- funcție contabilă;
- funcție fiscală;
- gestiune patrimoniu;
- impozit pe venituri din salarii;
- contribuții la asigurările sociale de stat;
- contribuții la asigurările sociale de sănătate;
- contribuții la asigurările privind protecția socială;
- contribuția la fondul de șomaj;
- valoare adăugată;
- taxă pe valoarea adăugată;
- taxe vamale;
- taxe de timbru;
- impozit pe profit;
- taxe la Registrul Comerțului;
- impozite locale;
- accize;

- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- impozitul pe veniturile nerezidenților;
- taxele privind cadastrul și publicitatea imobiliară;
- taxe ecologice;
- taxe pentru jocurile de noroc;
- dreptul contabil, dreptul fiscal și dreptul de procedură fiscală;
- optimizare costuri fiscale;
- analiza costurilor fiscale;
- consolidare fiscală;
- evaziune fiscală;
- subvenții guvernamentale;
- asistență guvernamentală;
- bonificație;
- refinanțare.

Pentru citirea manualului *Contabilitate și gestiune fiscală*, sunt necesare noțiuni de economie politică, bazele contabilității, contabilitate financiară, legislație contabilă, fiscalitate, organizarea contabilității costurilor.

După parcurgerea manualului, cititorii vor putea integra legislația contabilă cu problemele fiscale ale întreprinderii moderne în condițiile proceselor de globalizare și de integrare europeană.

PARTEA I

PROBLEME GENERALE, NOȚIUNI FUNDAMENTALE ȘI INSTRUMENTE DE BAZĂ

Scopul părții I din manualul Contabilitate și gestiune fiscală este de a prezenta conceptele, noțiunile și poziția dreptului fiscal față de gestiunea fiscală și contabilă.

Obiectivele părții I din manualul Contabilitate și gestiune fiscală sunt:

- definirea contabilității și a;
- cunoașterea principalelor componente ale contabilității;
- înțelegerea modului de realizare a funcției contabile a firmei moderne cu ajutorul dreptului contabil; și a celui fiscal
- precizarea raportului dintre dreptul contabil și contabilitate;
- stăpânirea rolului principiilor contabilității moderne în cadrul gestiunii fiscale;
- precizarea legăturilor dintre contabilitate și gestiune fiscală;
- determinarea poziției patrimoniului în obiectul gestiunii fiscale;
- încadrarea indicatorilor de venituri și cheltuieli în ansamblul sistemului contabilității și gestiunii fiscale;
- identificarea și utilizarea instrumentelor gestiunii fiscale (registre și formulare);

Conceptele cheie utilizate în partea I a manualului Contabilitate și gestiune fiscală sunt:

- drept contabil;
- contabilitate;
- funcție contabilă;
- principii ale contabilității moderne;
- instrument al contabilității;
- patrimoniu;
- politici contabile;
- registre fiscale.

Introducere pentru partea I. Orice studiu temeinic începe cu definirea conceptelor utilizate, cu trasarea limitelor investigației științifice, cu stabilirea conexiunilor de graniță ale cercetării. Este necesară cunoașterea noțiunilor de bază. În cazul gestiunii fiscale un rol important îl au registrele și formularele fiscale. Toate acestea au fost prezentate în partea I a manualului *Contabilitate și gestiune fiscală*.

Pentru parcurgerea părții I sunt necesare noțiuni de economie politică, economia firmei, bazele contabilității, contabilitate financiară.

După studierea părții I a manualului Contabilitate și gestiune fiscală cititorii vor înțelege poziția și rolul contabilității și gestiunii fiscale, principalele domenii de studiu, subdiviziunile sale și limitele ariei de investigare științifică. De asemenea, vor putea fi abordate specializat unele problemele specifice.

1.1. Definiții, concepte și istoric

Orice abordare teoretică serioasă începe cu definirea noțiunilor de bază, conturarea conceptelor utilizate și prezentarea modului în care are loc studiul temei respective.

1.1.1. Definiții și concepte

Pentru a stabili elementele de conexiune dintre două discipline este necesar mai întâi ca acestea să fie definite. Sunt definite, de asemenea, conceptele sau disciplinele care au o interferență semnificativă cu disciplinele supuse studiului.

Contabilitatea – definiții

Contabilitatea, ca disciplină economică deosebit de complexă, a primit mai multe definiții. Fiecare dintre ele exprimă o latură. Formarea unei imagini adecvate despre contabilitate presupune parcurgerea a cât mai multor definiții. Prezentăm în continuare câteva definiții ale contabilității.

a) *Contabilitatea poate fi definită ca un ansamblu de principii și reguli privind înregistrarea:*

- *patrimoniului unui entități;*
- *tranzacțiilor entității respective.*

Din această definiție rezultă că obiectul contabilității îl reprezintă patrimoniul unei entități, iar tranzacțiile acesteia sunt privite din perspectiva patrimoniului propriu. Contabilitatea, ea însăși o tehnică evoluată, cuprinde ansamblul de principii și reguli pentru înregistrarea obiectului său, respectiv patrimoniu și tranzacțiile privite din perspectiva unui patrimoniu. Observăm că nu este inclusă contabilitatea în categoria științelor. Din această perspectivă, contabilitatea este o parte a științei economice.

b) *Contabilitatea este, de asemenea, considerată drept acea tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere și analiză a informațiilor privind situația economico-financiară a unei entități patrimoniale.*

În această a doua definiție apare mai clar accepțiunea de tehnică pentru contabilitate.

În cadrul acestei definiții găsim practic o enumerare a principalelor activități concrete pe care le presupune contabilitatea, mai ales cea modernă.

c) *Definiția legală a contabilității*

Contabilitatea în sensul legii este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice. Ea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu toți utilizatorii legitimi.

d) *Doctrina contabilă* a definit contabilitatea ca fiind „arta de a ține conturi în regulă”. Cu alte cuvinte de esența contabilității este nu înregistrarea oricum a tranzacțiilor în conturi contabile, ci în regulă, adică în conformitate cu legea și celelalte norme aplicabile.

Definiția fiscalității și a fiscoului

Pentru *fiscalitate* putem să reținem două definiții:

„(1) ansamblu de legi, regulamente și practici privitoare la impozite”.

„(2) totalitatea reglementărilor (legi, regulamente, norme de aplicare, practici) referitoare la stabilirea contribuabililor, mărimii impozitelor, taxelor obligatorii, contribuțiilor și la plata acestora”.

Prin *fisc* se înțelege „organul de stat care are sarcina stabilirii, încasării, urmăririi și administrării impozitelor și taxelor” (M. Băcescu, A. Băcescu, *Compendiu de macroeconomie*, p. 169).

Din definirea fiscalității apare nevoia definiției și pentru impozite. David Ricardo în „Opere alese” volumul I definește impozitele și le delimitează conceptual.

„*Impozitele* sunt o porțiune din produsul pământului și muncii dintr-o țară pusă la dispoziția guvernului; sunt plătite întotdeauna, în ultimă instanță, sau din capital sau din venitul țării.

Dacă consumul guvernului, în cazul în care acesta crește prin perceperea de impozite suplimentare, este acoperit fie printr-o creștere a producției, fie printr-o reducere a consumului din partea poporului, impozitele vor cădea asupra venitului, iar capitalul național va rămâne intact; dar dacă producția nu va fi sporită sau dacă consumul neproductiv al populației nu se va reduce, impozitele vor cădea în mod firesc asupra capitalului, ceea ce înseamnă că ele vor ataca fondul atribuit consumației productive.

În măsura în care capitalul unei țări se reduce, se va reduce în mod necesar și producția sa; și, în consecință, dacă continuă aceleași cheltuieli neproductive atât din partea populației, cât și din partea guvernului, cu o scădere constantă a reproducției anuale, resursele populației și ale statului vor scădea din ce în ce mai mult, iar urmarea va fi mizeria și ruina”. (*Opere alese*, p. 137-138)

1.1.2. *Legislația fiscală în România – geneză și evoluție.*

Stadiul actual al reglementărilor

În România fiscalitatea a avut mai multe etape de evoluție. Ca și la alte capitole ale societății, evoluția națională a urmat îndeaproape tendințele majore pe plan mondial. Au existat într-adevăr și elemente de originalitate sau în care țara noastră a fost în rândul pionierilor pe acest segment.

Evoluția fiscalității a urmat prescripțiile așa-numitei politici fiscale a autorităților centrale. Din acest motiv considerăm oportună definirea conceptului de politică fiscală. Prin *politică fiscală (bugetară)* se înțelege:

(1) acea politică de ajustare care are drept scop macrostabilizarea economică, prin intermediul dimensionării impozitelor și taxelor, precum și a cheltuielilor guvernamentale;

(2) formă a politicii economice care se referă la stabilirea proporțiilor dintre impozitele directe și cele indirecte, la ponderea impozitelor și taxelor în venituri, în scopul influențării dezvoltării economice și a politicii sociale;

(3) ansamblul de măsuri de sporire sau diminuare a ratei impozitelor și cheltuielilor guvernamentale luate într-un stat într-o anumită perioadă de timp, în scopul influențării vieții economice și sociale;

(4) politică constând, în cazul inflației, în ridicarea impozitelor sau scăderea cheltuielilor publice prevăzute în buget, în speranța reducerii circulației monetare, iar în cazul șomajului, constă în reducerea impozitelor sau ridicarea cheltuielilor publice, în speranța încurajării activității economice” (M. Băcescu, A. Băcescu, *Compendiu de macroeconomie*, p. 299).

Una dintre variantele de politică fiscală recomandată României a fost cea expansionistă. Prin *politică fiscală expansionistă* se înțelege „o politică de reducere a impozitelor și taxelor, precum și de creștere a cheltuielilor guvernamentale în scopul revigorării economiei” (idem).

Legislația fiscală cuprinde legile, Ordonanțele de Guvern, Ordonanțele de Urgență ale Guvernului, Hotărârile de Guvern, Ordinele ministerelor și ale altor organe centrale sau locale ale administrației de stat în ceea ce privește impozitele și taxele datorate fiecăreia din componentele bugetului public (bugetului consolidat). O perioadă de timp fiecare impozit sau taxă avea o reglementare proprie. Ulterior a avut loc strângerea impozitelor datorate bugetului de stat în cadrul Codului Fiscal. La această dată contribuțiile sociale, taxele vamale și o serie de contribuții la fonduri speciale au rămas cu reglementare distinctă, fiind totuși în principiu supuse normelor de procedură din Codul de Procedură Fiscală. S-a păstrat separația între colectarea impozitelor și gestiunea lor. Astfel autorităților care gestionează fondurile de protecție și asigurare socială, ca și cele locale primesc raportări fiscale și declarații de înregistrare ca plătitor.

Perioada post-tranziție pe care o parcurge acum România se caracterizează printr-o profundă revoluție fiscală de tip liberal care are ca elemente componente introducerea cotei unice de impozitare, eliminarea susținerii clientelei politice prin mijloace fiscale, anularea practicilor de acordare a eșalonărilor la plata impozitelor și taxelor, sporuri esențiale ale impozitelor pe consum, încadrarea politicii fiscale într-un ansamblu de măsuri privind liberalizarea economiei la standarde ale statelor cu economie consolidată (reforma proprietății, a sistemului legislativ, liberalizarea pieței și a legislației muncii, funcționarea tuturor piețelor conform specificului economiei concurențiale). Toate acestea fac să nu mai apară porțițe pentru eludarea legii fiscale. În afara unei gestiuni științifice și profesionale sau a uneia creative pe mai multe planuri nu există soluții de reducere a costurilor fiscale.

Înțelegerea esenței actualelor reglementări și a sensului în care acestea influențează mersul economiei ajută actualii și viitorii specialiști să aplice o politică de gestiune fiscală și contabilă adecvată.

Cota unică de impunere a veniturilor persoanelor fizice este cea mai importantă componentă a revoluției fiscale realizată la începutul perioadei post-tranziție. Argumentele la acest sistem și avantajele sale sunt prezentate în continuare pentru

a înțelege esența mecanismelor respective și pentru a susține aplicarea riguroasă a unei legislații fiscale în interesul dezvoltării.

O primă problemă privește creșterile sau scăderile cotelor de impunere de la modificările veniturilor bugetare. Unul din rezultatele cercetărilor economice în probleme fiscale este legat de dinamica corelației grad de impunere – nivel al veniturilor bugetare. Între anumite limite creșterile de cote ale impunerii măresc sumele încasate. Peste un anumit nivel al impunerii volumul resurselor colectate scade. Se reduce drastic masa impozabilă. În momentul în care cotele de impunere se reduc sub un prag optim crește masa impozabilă și sporesc veniturile bugetare.

A doua problemă conține dilema dacă sporirea cotelor de impunere este o soluție la problemele bugetare. În realitate, sporirea cotelor de impunere nu este o soluție universală la problemele bugetare.

O constatare a evoluției economice a tranziției este aceea că reducerea impozitelor directe a reprezentat o soluție pentru susținerea creșterii economice, în special cu referință la perioada 2000-2004. În plus, datele statistice din perioada 1992-1996 nu au confirmat ipoteza relației liniare dintre cotele de impunere și nivelul veniturilor bugetare, din contră, au pus în evidență o relație de dependență inversă.

Un alt subiect de analiză îl reprezintă ipoteza privind golul de resurse financiare ale statului datorită aplicării cotei unice. Evoluția încasărilor bugetare din anii 2005 și 2006 nu confirmă ipotezele privind golul de resurse financiare ale statului datorită aplicării cotei unice. Încasările bugetare au fost pe un trend crescător.

Abordarea din punctul de vedere al costurilor agenților economici demonstrează că utilizarea cotei unice este preferabilă sistemului global. Se pot reduce costurile totale pentru același nivel al salariilor nete, apare o corelație direct-proportională între salariile nete și cele brute, se elimină costurile adiționale aferente sistemului global. Costuri mai mici înseamnă competitivitate mai mare, locuri de muncă mai multe, venituri bugetare mai mari.

Perspectiva socială ne conduce la concluzia că aplicarea cotei unice nu introduce discriminări prin mecanismul de calcul pentru diferitele categorii de plătitori ai impozitelor și taxelor. Din punct de vedere al egalității contribuabilului în fața legii fiscale și a impozitului este mai rațional să fie aplicată cota unică decât sistemul global și progresiv, valabil anterior. În plus, numărul celor săraci scade prin aplicarea cotei unice. Mai multe persoane vor găsi locuri de muncă. Cea mai sigură și sănătoasă cale de trecere din starea de sărăcie în cea a nivelului decent de viață este găsirea unei slujbe de către unul din membrii familiei sau gospodăriei care este șomer.

Din perspectiva dezvoltării cota unică asigură un venit net proporțional mai mare cu volumul și nivelul de intensitate a muncii. Dacă se aplică sistemul global și progresiv venitul net nu va fi proporțional cu diferența de cantitate și intensitate a muncii deoarece sporește ponderea impozitului pe venit.

Una dintre corelațiile fundamentale din economie este cea a raportului producție/consum de bunuri. Cota unică are în vedere concentrarea atenției economice prioritar pe producerea de bunuri economice și secundar pe consumarea lor.

Corelația dintre sistemul de impunere a muncii și cel al capitalului are, de asemenea, un rol important. Cota unică este aceeași pentru impozitarea veniturilor din muncă și pentru impozitarea profitului firmelor. În cadrul impozitului pe venitul persoanelor fizice ponderea covârșitoare o are impozitul pe salarii. Prin trecerea la cota unică de impozitare salariile vor fi impuse după aceleași reguli și în aceeași proporție ca și profiturile firmelor. Apare egalitatea de impunere între muncă și capital.

Repartizarea poverii fiscale pe categorii de venituri este un alt element important al sistemului fiscal. O mare parte dintre cei bogați și foarte bogați obțin venituri din profitul și dividendele firmelor. Pe aceștia introducerea cotei unice nu îi afectează imediat în nici un mod. Nu plătesc nici mai mult, nici mai puțin. Pe acei oameni bogați care lucrează în calitate de salariați, având deci o muncă deosebit de complexă, cota unică îi avantajează pe termen scurt. Cu timpul, firmele fixează salariul net, iar orice modificare a sistemului de impozite are impact asupra costurilor. Reducerile de impozite scad costurile, iar creșterile de impozite măresc costurile. Oamenii valoroși pot ușor să plece din țară dacă sistemul și mediul economic nu îi avantajează. În acest caz, se pierde integral impozitul pe veniturile lor din salarii.

Din punct de vedere al sistemului la care se raportează, *legislația fiscală din România în perioada actuală este aliniată la exigențele Uniunii Europene*. Varianta 2007 a Codului Fiscal este în conformitate cu normele europene, specifice unei economii deschise spre competiție.

1.1.3. Etape ale corelației dintre normele fiscale și cele contabile

Corelația dintre contabilitate și fiscalitate s-a derulat în țara noastră în modalități diferite în etapele de dezvoltare a contabilității și fiscalității parcurse până în acest moment.

O primă fază a acestei corelații este permisă de dezvoltarea contabilității ca o disciplină independentă. În momentul în care contabilitatea a devenit „poarta de intrare deschisă în oricare organism social sau economic în care pulsează viața unei activități creatoare de valori materiale sau ideale, economice sau administrative și unde aceste valori pot fi exprimate în bani” (Dumitru Voina, Contabilitate generală, 1947), nici fiscalitatea, nici alte activități ale statului nu mai pot face abstracție de informația oferită de contabilitate.

În etapa economiei de comandă și în cea de tranziție întreaga contabilitate sau cea mai mare parte a ei era axată pe furnizarea informațiilor de care aveau nevoie organele fiscale. În statul birocratic și în economia de tranziție o astfel de stare a lucrurilor nici nu este de mirare. Trecerea la aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și apoi a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară a indus o tendință de extindere a părții din contabilitate care nu este legată de fiscalitate. În plus, obiectivul central al contabilității nu mai este acela de a furniza informații pentru fiscalitate. Interferența dintre evoluția contabilității și cea a fiscalității a generat și unele variante hibrid. Contabilitatea a început mai repede alinierea la normele internaționale specifice globalizării. Au coexistat astfel formule

coabitare a unei contabilități avansate cu etapa de mediocritate și subdezvoltare a fiscalității.

O etapă importantă în corelația contabilitate-fiscalitate a fost codificarea (unificarea) legislației în domeniul impozitelor și taxelor. La sfârșitul anului 2003 erau elaborate primul Cod Fiscal și primul Cod de Procedură Fiscală după 1989. Acest pas nu a fost însoțit de o stabilitate a legislației fiscale. Dimpotrivă, seria de modificări a continuat în același ritm ca anterior. La o contabilitate în curs de adaptare la standardele internaționale îi corespundea o fiscalitate în permanentă schimbare. Unele evoluții ale fiscalității au dat un imbold dezvoltării contabilității. Nevoile de date pentru raportări fiscale s-au sofisticat, au sporit exigențele și, nu în ultimul rând, sancțiunile. În etapa post-tranziție la sistemul de raportări fiscale complexe s-au adăugat controalele care se desfășoară în condițiile normelor statului de drept.

Aderarea la Uniunea Europeană a presupus adaptarea unei mari părți a legislației. La tema care o analizăm a avut un impact major reglementarea protecției concurenței oneste, domeniu complet nou pentru România perioadei de tranziție. Calculația costurilor pentru nevoi fiscale sau ale certificării concurenței oneste a devenit o componentă a funcției contabile.

În condițiile competiției globale și a respectării normelor legalității, contabilitatea împreună cu fiscalitatea joacă un rol important în managementul întreprinderii moderne. Această contribuție poate fi surprinsă pe mai multe planuri.

Sistemul modern de management folosește frecvent bugetele pentru programarea, urmărirea și controlul activității, ca și pentru stabilirea unor parametri ușor măsurabili. În fundamentarea, elaborarea și urmărirea bugetelor se folosesc în primul rând date din contabilitate. Principalul „referențial” pentru indicatorii din bugete este contabilitatea financiară și managerială. Confruntarea cu evoluțiile fiscalității este însă esențială. Prețurile de achiziție ale factorilor pot fi negociate, iar poziția firmei poate influența într-o anumită măsură acest nivel. Mecanismul de stabilire a masei impozabile și cotele de impunere sunt elemente exogene firmei de care trebuie să țină cont la elaborarea bugetelor.

În activitatea curentă a întreprinderii moderne se impun uneori evaluări și reevaluări patrimoniale sau ale afacerii derulate. Pentru aceste evaluări și reevaluări se face apel, de asemenea, la datele din contabilitate, chiar dacă sunt folosite și alte surse. Nici o evaluare sau reevaluare nu va fi efectuată înainte de analiza impactului fiscal al acesteia. Orice sporire a costurilor fiscale prin măsuri proprii ale firmei este acceptată numai dacă se obțin alte avantaje superioare ca mărime.

Un concept al managementului modern este cel al conducerii prin costuri. Pentru calcularea costurilor entității patrimoniale se preiau majoritatea datelor din contabilitatea financiară. Calculația propriu-zisă a costurilor este ea însăși o parte a activității din contabilitatea managerială. În cadrul costurilor totale cele fiscale au o pondere mare (de regulă peste 30%). Din acest motiv, fiscalitatea va fi avută în vedere în conducerea pe bază de costuri.

Dezvoltările entităților patrimoniale ca și atragerea de resurse financiare suplimentare din sistemul bancar sau de pe piața de capital presupune, în principiu, elaborarea unor studii de fezabilitate sau a unor planuri de afaceri. Pentru aceste

documente de orientare a activității viitoare sunt necesare foarte multe informații care nu se găsesc decât în contabilitate. Aceste date vor fi corectate cu evoluțiile viitoare ale prețurilor factorilor și cu impactul legislației fiscale. Noile stadii de dezvoltare ale firmei pot să implice modificări majore ale statutului fiscal al acesteia, ceea ce se repercutează asupra previziunilor.

Tabloul de bord al managerului sau al administratorului este un alt instrument de conducere propus de știința contemporană a afacerilor. În cadrul acestui tablou de bord o mare parte din informații provin din contabilitate. Unele sunt înregistrate ca atare în tablou iar altele sunt supuse unor prelucrări. Contabilitatea rămâne însă un furnizor semnificativ de astfel de informații. Cele mai sensibile informații pentru orice manager sau administrator rămân cele fiscale. Elasticitatea activității firmei la modificări ale impozitelor poate să fie foarte mare. Din acest motiv din tabloul de bord nu pot să lipsească informații privind costurile fiscale și impactul noilor reglementări ale impozitelor și taxelor asupra activității firmei.

Contabilitatea intră în conexiune cu problemele legate de *analiza riscului de firmă*, una din temele majore în procesul de dezvoltare și mai ales cu ocazia accesării surselor de finanțare. O serie de date din contabilitatea și gestiunea fiscală centralizate la nivel național pot fi utile în analiza riscului de țară și în stabilirea unui management public performant în acest domeniu. De asemenea, rezultatele analizei riscului de țară vor fi luate în calcul la proiecții ale contabilității de gestiune sau în analiza datelor brute din contabilitatea financiară a instituțiilor publice.

Contabilitatea și gestiunea fiscală vor furniza suportul de informații pentru *evaluarea riscurilor titlurilor de stat individuale* de pe piața internă. Întreprinderile intră tot mai mult în competiție pe piața financiară cu utilizatori competitivi de fonduri. Calculele privind corelația risc- rentabilitate a plasamentului vor trebui să fie făcute pe baza datelor din contabilitatea proprie pentru a convinge investitorii financiari de atractivitatea ofertelor proprii. O componentă a analizei financiare în aceste cazuri este soldul decontărilor cu bugetul public.

Plata în natură a salariului este de asemenea o instituție mixtă. Se ridică din punct de vedere fiscal și contabil problema datei de la care se datorează impozitele calculate asupra fondului de salarii. Descărcarea de gestiune se face în cazul metodei inventarului intermitent la sfârșitul lunii de calcul. Legat de plata în natură a salariului este *asimilarea sau nu a operației respective cu o livrare de bunuri*. Conform dispozițiilor din Codul Fiscal „este asimilată livrărilor de bunuri predarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respectivea fost dedusă total sau parțial.” Din câte se observă, plata în natură a salariului nu figurează *expresis verbis* în cazurile de asimilare cu livrarea de bunuri (care atrage taxă pe valoarea adăugată colectată). Plata salariului are legătură cu activitatea economică a firmei, iar bunurile care fac parte din salariul în natură nu sunt date drept echivalent al unei prestații. O serie de alte argumente ne sugerează că plata în natură a salariului este o operație asimilată livrării de bunuri. În primul rând, prevederile Codului Fiscal nominalizează la operații asimilate livrărilor de bunuri

principala formă actuală de plată în natură a prestațiilor dintre firme (pentru activitatea din agricultură) precum și plata în natură a arendeii. Decontarea în natură în cazul plătitorilor de TVA este astfel bine identificată ca fiind operație asimilată livrărilor de bunuri. De asemenea, spiritul reglementării TVA este că acela care deduce TVA la intrarea unui bun va trebui să colecteze TVA la ieșire cu excepția cazurilor strict nominalizate de lege. Față de această ambiguitate din legea fiscală urmează ca, odată cu actualizarea Codului Muncii, Legii Contabilității sau a Codului Fiscal să intervină și clarificarea necesară asupra regimului plății în natură a salariului.

Corelația cea mai palpabilă dintre contabilitate și gestiune fiscală se observă la calculul indicatorilor specifici. Atât contabilitatea cât și fiscalitatea operează cu venituri, cheltuieli, profit. Profitul fiscal este în funcție de profitul contabil brut iar profitul contabil net este în funcție de profitul fiscal și de impozitul pe profit. Pentru clarificare se impune definirea conceptelor respective și prezentarea formulelor de calcul interdependent.

Cheltuiala este *orice consum de resurse*.

- Venitul este *orice rezultat al activității entității*.
- Profitul contabil are două forme:
 - *profit contabil curent* reprezintă diferența dintre venituri și cheltuielile rezultate în cursul exercițiului. Coincide cu soldul creditor al contului profit și pierdere;
 - *profit contabil cumulat* (profit de bilanț) reprezintă suma algebrică dintre profitul curent și rezultatul reportat al exercițiilor precedente.
- Profitul fiscal = profitul contabil + cheltuieli nedeductibile – Deduceri legale.

Există două categorii de profit fiscal:

- *profitul fiscal curent* = profitul impozabil;
- *profitul fiscal cumulat* = profitul contabil cumulat + cheltuieli nedeductibile.

1.1.4. Abordarea fiscalității prin prisma normelor contabile internaționale (Sistemul IAS-IFRS)

Standardele Internaționale de Contabilitate și, ulterior, Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt orientate către funcția contabilă a întreprinderii. Pentru că în activitatea acestora apar probleme fiscale au fost elaborate o serie de standarde care sunt aplicabile la nivel de firmă. Centrul atenției în elaborarea standardelor respective a fost informarea corectă a patronatului, administrației și celorlalți utilizatori legitimi. Numai în subsidiar informația din situațiile financiare ale firmei este destinată a fi folosită de către organele de control fiscal. În plus, legislația fiscală are, așa cum vom vedea în continuare, un pronunțat caracter național, în timp ce normele contabile au o perspectivă internațională. Din acest punct de vedere trebuie privite normele contabile internaționale. În acest capitol ne vom ocupa numai de standardul IAS 12 „impozitul pe profit” având în vedere faptul că celelalte sunt aprofundate la disciplina contabilitate financiară.

Acest standard urmărește să prescrie tratamentul contabil pentru impozitul pe profit. În acest sens, standardul își propune să rezolve modul de contabilizare a consecințelor fiscale curente și viitoare ale:

- recuperării (decontării) viitoare a valorii contabile a activelor (pasivelor), constatate prin bilanțul întreprinderii;
- tranzacțiilor și a altor evenimente ale exercițiului în curs reflectate în situațiile financiare ale întreprinderii.

Referitor la contabilizarea datoriilor și a creanțelor privind impozitul curent se poate spune că impozitul curent al exercițiului în curs și anterior este constatat ca datorie în limita sumei neplătite. În cazul în care suma deja achitată referitoare la exercițiul curent și la cel precedent depășește suma datorată, surplusul trebuie reflectat în bilanț drept activ.

Beneficiul aferent unei pierderi fiscale transferabilă în perioada anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare urmează a fi contabilizat ca activ.

În cazul în care se utilizează o pierdere fiscală pentru recuperarea impozitului curent al exercițiului anterior, întreprinderea contabilizează beneficiul ca activ corespunzător exercițiului în care apare pierderea fiscală, întrucât este probabil ca beneficiul să fie generat către întreprindere și deci, evaluat de o manieră fiabilă.

Contabilizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat

Un pasiv de impozit amânat se contabilizează pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția cazului în care datoria provine din:

- a) fondul comercial pentru care amortizarea nu este deductibilă în scopuri fiscale;
- b) contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv într-o tranzacție care
 - nu este o regroupare de întreprinderi;
 - nu afectează nici rezultatul contabil, nici beneficiul impozabil la data tranzacției.

Datorită particularităților care caracterizează formarea pasivelor și a creanțelor din impozite, în acest domeniu apare problema specifică a evaluării, care implică cunoașterea unor reguli în materie. În acest scop pasivele (respectiv creanțele) aferente impozitului curent referitoare la exercițiul în curs și la cele anterioare, urmează a fi evaluate cu suma ce se așteaptă a fi plătită către (sau recuperată de la) autoritățile fiscale, folosind ratele de impozitare (cu respectarea legislației de impozitare) reglementate până la data bilanțului.

Activele și pasivele privind impozitul amânat urmează a fi evaluate cu ratele de impozitare aferente exercițiului în care activul va fi obținut sau pasivul decontat, în conformitate cu ratele de impozitare și cu legile financiare în vigoare până la data bilanțului.

Evaluarea activelor și pasivelor impozitului amânat trebuie să aibă în vedere consecințele fiscale care vor decurge din modul în care întreprinderea anticipează, la data închiderii bilanțului, să recupereze sau să stingă valoarea contabilă a activelor sau a pasivelor sale.

A. Contabilizarea în contul de rezultat

Contabilizarea impozitului curent și a impozitului amânat ale unei tranzacții sau a altor evenimente este consecventă cu contabilizarea tranzacției sau a evenimentului în sine.

Impozitul curent și cel amânat trebuie să se reflecte în contul de rezultat ca venit sau ca și cheltuială în profitul net sau în pierderea aferentă exercițiului, cu excepția cazului în care acel impozit provine din:

- a) o tranzacție sau un eveniment care este imputat în același exercițiu sau într-un exercițiu diferit, direct în capitalurile proprii,
- b) o regrupare de întreprinderi contabilizată drept achiziție.

B. Contabilizarea în bilanț a activelor și pasivelor cu impozitul

Activele și pasivele din impozit urmează a fi prezentate în bilanț în mod distinct de alte active și pasive. De asemenea, activele și pasivele privind impozitul amânat trebuie să fie reflectate în mod distinct de activele și pasivele cu impozitul curent.

În cazul în care o întreprindere face distincție, în situațiile financiare, între activele și pasivele mai mici de un an, pe de o parte, și activele și pasivele mai mari de un an, pe de altă parte, aceasta nu trebuie să clasifice activele (pasivele) cu impozitul amânat în categoria celor curente (respectiv mai mici de un an).

C. Admiterea compensării

O întreprindere trebuie să compenseze activele și pasivele cu impozitul curent dacă și numai dacă întreprinderea:

- a) are un drept juridic necunoscut de a compensa valorile contabilizate;
- b) intenționează să deconteze pe o bază netă sau să încaseze activul și în același timp să deconteze pasivul.

Observație. Deși activele și pasivele privind impozitul curent sunt contabilizate și evaluate în mod distinct, acestea sunt compensate prin bilanț, prin aplicarea unor criterii similare cu cele stabilite pentru instrumentele financiare în IAS 32 „Instrumente financiare – descriere și prezentare”.

În spiritul acestui standard, o întreprindere dispune în mod normal de dreptul juridicește recunoscut de a compensa un activ și un pasiv cu impozitul curent dacă și numai dacă acestea privesc impozitul pe profit perceput de aceeași administrație fiscală și dacă aceasta permite întreprinderii să efectueze sau să încaseze o singură plată netă.

1.1.5. Izvoare juridice ale fiscalității și ale contabilității

Izvoarele juridice ale fiscalității au fost într-o permanentă schimbare, începând cu perioada tranziției la economia de piață. Unul din obiectivele etapei post-tranziție este stabilitatea legislației fiscale. Principalele acte normative care reglementează fiscalitatea la începutul perioadei post-tranziție sunt prezentate în continuare.

1. Codul Fiscal este principalul izvor de drept material al fiscalității.

2. Codul de Procedură Fiscală reprezintă dreptul fiscal material „în acțiune” sau aspectele de transpunere în practică a acestuia.

Codul de Procedură Fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul Fiscal. Se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale, precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.

Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului Fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Codul de Procedură Fiscală constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Unde Codul de Procedură Fiscală nu dispune, se aplică prevederile Codului de Procedură Civilă. Prin intermediul Codului de Procedură Fiscală se realizează o interferență și o combinare intensă între contabilitate, drept contabil și fiscalitate.

3. Legislația privind *asigurările sociale de stat* cuprinde, pe lângă drepturi ale asiguraților și sursele de formare a fondurilor din care vor fi îndeplinite sarcinile de asigurare. Astfel, sunt precizate cotele de impunere și masa impozabilă pentru fiecare dintre contribuțiile care alimentează resursele alocate asigurărilor sociale.

4. Legislația privind *asigurările sociale de sănătate* prevede obligații bugetare pentru fiecare categorie de contribuabil din sistem.

5. Legislația privind *protecția socială în caz de șomaj* conține, de asemenea, cota de contribuție datorată de salariat și de angajator pentru formarea resurselor gestionate public cu această destinație.

6. Prin acte normative se stabilesc taxele de timbru datorate în cazul acțiunilor în justiție sau al serviciilor notariale.

7. Unele din primele (cele mai vechi) venituri ale statului sunt taxele vamale. Acestea sunt stabilite în baza Codului vamal și a tarifului vamal de import. Este primul element din componența suveranității care a fost supus acordului organismelor comunitare cu ocazia negocierilor de aderare la Uniunea Europeană.

8. Alte impozite pot fi stabilite prin lege specială, conform dispozițiilor din Constituție.

1.1.6. Corelația dintre funcția contabilă și funcția fiscală a întreprinderii

O componentă a corelației dintre funcția contabilă și funcția fiscală a întreprinderii se realizează prin intermediul politicilor contabile. Pentru a identifica respectiva corelație la nivel de politică contabilă vom porni de la definiția politicii contabile și vom trasa linia de legătură cu fiscalitatea firmei.

Politicile contabile sunt *metode detaliate de evaluare, măsurare și recunoaștere (constatare) pe care o întreprindere le-a ales dintre cele general acceptate de lege, standarde contabile sau practici comerciale*.

Noțiunea de politică contabilă indică imediat două puncte de analiză: obiectivele și factorul de decizie.

Politica contabilă are două praguri (niveluri) pentru obiective. Un prim nivel este cel al obiectivelor generale ale oricărei entități patrimoniale. Agenții economici urmăresc obținerea de profit, o cifră de afaceri ridicată și o cotă de piață maxim de atins. Unitățile non-profit și cele bugetare au obiective specifice domeniului în care activează și pentru care au fost create. Sub nivelul obiectivelor generale se află cele operaționale prin intermediul cărora sunt atinse primele. Atragerea de investitori, obținerea de credite bancare ieftine, extinderea gamei de operații, primirea de subvenții, accesul la credite comerciale de la furnizori sau clienți pot fi astfel de obiective ale politicilor contabile. În orice situație politica contabilă trebuie să își propună obținerea unei imagini fidele asupra patrimoniului și tranzacțiilor ca prim pas spre o credibilitate adecvată în fața partenerilor de afaceri. Pentru a-și atinge obiectivele propuse, întreprinderea va trebui ca prin politica sa contabilă să reducă riscul perceput de mediul de afaceri privind afacerile și situația sa financiară. De asemenea, va trebui să reducă la minim pierderile de orice natură. Investitorii includ frecvent la capitolul pierderi și impozitul pe profit plătit. În plus este necesar frecvent să se creeze imaginea unei politici echilibrate privind distribuirea de dividende pentru a nu se reduce capitalizarea firmei.

Factorii decidenți asupra politicii contabile se prezintă într-o structură bine ierarhizată. Autoritățile publice centrale prin reglementările legale fac posibilă și lasă la latitudinea instituțiilor de la nivelul de bază diferite opțiuni de organizare și conducere a contabilității. Patronatul (acționari, asociați) stabilește obiectivele strategice și competențele angajaților. Ordonatorii de credite, administratorii sau managerii întreprinderilor de la nivelul de bază vor elabora politici contabile adecvate. În plus, se vor asigura că situațiile financiare furnizează *informații* care să fie:

- a) relevante pentru nevoile utilizatorilor de luare a deciziilor;
- b) credibile în sensul că:
 - reprezintă fidel rezultatele și poziția financiară a întreprinderii;
 - reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu doar forma juridică;
 - sunt neutre, adică nepărtinitoare;
 - sunt prudente;
 - sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Temele pe care le abordează politicile contabile sunt în principal:

- stabilirea principiilor contabile de aplicat
- indicarea metodelor contabile de evaluare
- alegerea informațiilor care urmează a fi înregistrate în situațiile financiare
- redactarea și prezentarea informațiilor în situațiile financiare
- opțiunea pentru un tratament contabil sau altul dacă sunt permise de lege sau de normele contabile mai multe tratamente.

Conținutul politicilor contabile reprezintă al doilea palier la care întâlnim corelația contabilitate-fiscalitate. *Politicile contabile* vor avea următoarele componente:

1. Politici contabile referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare;
2. Politici contabile referitoare la înregistrarea imobilizărilor;
3. Politici contabile privind furnizarea informațiilor asupra ajutorului public și contabilizarea subvențiilor publice;
4. Politici contabile în cazul contractelor de locație;
5. Politici contabile privind calculul efectelor variațiilor de curs valutar;
6. Politici contabile privind înregistrarea stocurilor și a eventualelor lucrări în curs de execuție;
7. Politici contabile referitoare la evaluarea costului împrumuturilor;
8. Politici contabile aplicabile provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli;
9. Politici contabile în cazul grupurilor de întreprinderi (contabilitatea de grup);
10. Politici contabile ale dezvoltării, restructurării (în sens științific, nu în cel al practicii guvernamentale și antreprenoriale de stat din România), achizițiilor;
11. Politici contabile referitoare la evaluarea și înregistrarea instrumentelor financiare.

1.1.7. Național, internațional și corporatism în corelația contabilitate-fiscalitate

Corelația dintre contabilitate și fiscalitate se derulează pe mai multe paliere. În primul rând, este o corelație la nivel național. Cadrul de bază pentru elaborarea legislației fiscale este cel național. Introducerea normelor contabile internaționale se face prin acordul de voință al instituțiilor de putere și de decizie de pe plan național. La acest nivel se pun bazele corelației dintre contabilitate și fiscalitate. În funcție de conținutul legislației fiscale apar și exigențe pentru organizarea contabilității firmelor. Cu cât numărul de impozite și taxe este mai mare cu atât numărul de conturi sintetice sau analitice trebuie să fie mai mare pentru a reflecta constituirea, decontările și soldul fiecărei obligații bugetare în parte. De asemenea, legislația națională stabilește principalele coordonate ale modului de gestiune a problemelor fiscale. Registrele, documentele, formularele, declarațiile și celelalte elemente care contribuie la gestiunea fiscală vor fi precizate numai prin norme naționale. Cadrul general contabil identificat în primul rând prin normele dreptului contabil au o componentă națională esențială. Normele contabile internaționale și cele corporatiste nu pot fi aplicate decât în măsura în care dreptul contabil național le permite. Dacă există permisiunea implementării normelor contabile internaționale acestea vor fi utilizate de firme. Măsura sau gradul de penetrare a normelor internaționale va fi stabilit tot de către dreptul contabil național. Există posibilitatea

ca numai o parte din normele contabile internaționale să fie admise în spațiul național. De fapt chiar așa s-au derulat evenimentele în cadrul procesului de internaționalizare a contabilității. La început au fost agreate pentru a fi aplicate o parte din Standardele Internaționale de Contabilitate. Ulterior au fost incluse și altele. Pe parcurs au fost preluate modificările ulterioare ale normelor internaționale. În această perioadă vorbim de un sistem contabil internațional tranzitoriu (sistemul IAS-IFRS) încorporat cu mici rezerve în contabilitatea națională. Planurile de conturi naționale vor reflecta atât exigențele de informare financiară în conformitate cu normele contabile naționale, cu cele internaționale acceptate de cadrul național, cât și nevoile de raportare și gestiune fiscală. Nu se poate face o ierarhie a importanței fiecăreia din nevoile de informare menționate.

În epoca globalizării era firesc să apară un fenomen de „internaționalizare” a contabilității. Practic specialiștii sau profesioniștii contabili din toate țările stabilesc reguli de raportare financiară, de recunoaștere sau evaluare a elementelor din situațiile financiare. Prin normele contabile internaționale nu pot să apară ingerințe în sistemul de raportare sau de gestiune fiscală de nivel național.

Un palier important este cel de la nivelul firmei. Fiecare entitate are niște reguli proprii care fac parte din sistemul corporatist. Aria de domenii în care firma are independență decizională cuprinde printre altele sistemul informațional, structura organizatorică, sistemul de gestiune, inclusiv planul de conturi. De asemenea, firma are posibilitatea să aleagă atunci când sunt valabile mai multe opțiuni fiscale.

1.2. Instrumentele de bază în gestiunea fiscală a întreprinderii. Documente și registre

În cadrul temelor de gestiune fiscală a întreprinderii se ridică următoarele probleme:

- care sunt raportările specifice fiscalității și ce nevoi informaționale apar de aici?
- de ce documente primare specifice are nevoie fiscalitatea?
- impune legea înregistrări în registre speciale pentru fiscalitate?
- pot fi utilizate pentru nevoile fiscalității fluxurile de informații ale contabilității sau sunt necesare fluxuri paralele?
- pot fi extrase informații utile fiscalității din registrele și raportările contabile?

Răspunsul la aceste întrebări va rezolva în mare parte aspectele de principiu în gestiunea fiscală a întreprinderii.

Din *raportările fiscale* trebuie să rezulte în final câteva *elemente obligatorii*:

- masa impozabilă pe total și pe structuri cerute de legea fiscală, inclusiv baza de calcul care să permită refacerea algoritmilor
- nivelul obligațiilor la buget datorate pe baza masei impozabile stabilite (declerate)
- nivelul eventualelor deduceri permise de lege din cuantumul impozitelor datorate

- sumele rămase de plată pe fiecare termen legal
- creanțele față de bugetul consolidat și eventual intenția recuperării lor imediate.

Față de cele prezentate rezultă că gestiunea fiscală trebuie să urmărească toate acele elemente care formează masa impozabilă. Nu poate exista nici un element identificat prin legea fiscală ca fiind relevant pentru stabilirea masei impozabile care să nu fie urmărit prin sistemul informațional intern al întreprinderii.

Din punct de vedere al documentelor folosite de fiscalitate se poate afirma că, excepție făcând formularele de raportare către autorități publice mandatate să le primească și să le prelucreze, nu există documente sau formulare specializate fiscale. Cu alte cuvinte documentele utilizate în contabilitate sau în circuitul informațional general al firmei au încărcătură inclusiv fiscală. De aici apare un efect dublu asupra muncii organelor de control fiscal: pe de o parte aceleași documente vor purta informații de uz intern împreună cu informații fiscale de interes public iar pe de altă parte organul fiscal trebuie să inventarieze toate documentele firmei pentru a stabili masa impozabilă și nivelul impozitelor datorate.

Conform legii fiscale sunt obligatorii o serie de *registre fiscale speciale*. În acestea va fi transpusă informație fiscală cu posibilitatea de identificare a sursei interne din care a rezultat și a controlului exhaustivității (totalității, integrității) preluărilor.

Una din interferențele majore dintre contabilitate și gestiune fiscală în legătură cu registrele și documentele utilizate de firmă este determinată de legislația privind *utilizarea aparatelor de marcat fiscale în comerțul cu amănuntul*. În conformitate cu aceste reglementări „Agenții economici care efectuează livrări de bunuri cu amănuntul, precum și prestări de servicii direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale”. Aceștia poartă denumirea fiscală de *utilizatori*. Au obligația să emită bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale și să le predea clienților. La solicitarea clienților, utilizatorii vor elibera acestora și factură.

Prin norma juridică fiscală se stabilesc reguli privind documentele și registrele fiscale în caz de defecțiune a aparatelor de marcat fiscale. „În situația defectării aparatelor de marcat electronice fiscale utilizatorii sunt obligați ca în momentul constatării defecțiunii să anunțe distribuitorul autorizat care a livrat aparatul sau, după caz, unitatea de service acreditată a acestui distribuitor autorizat. Până la repunerea în funcțiune a aparatelor de marcat electronice fiscale, agenții economici utilizatori sunt obligați să înregistreze într-un *registru, special* întocmit în acest sens, toate operațiunile efectuate și să emită *facturi fiscale pentru respectivele operațiuni*, la cererea clientului”.

Un document fiscal impus de utilizarea aparatelor de marcat fiscale este bonul fiscal. Acesta este definit prin legea fiscală. „*Bonul fiscal* reprezintă documentul emis de aparatul de marcat electronic fiscal care trebuie să cuprindă cel puțin:

- denumirea și codul fiscal ale agentului economic emitent;
- adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal;
- logotipul și seria fiscală ale aparatului;
- numărul de ordine; data și ora emiterii;

- denumirea fiecărui bun livrat sau serviciu prestat;
- prețul sau tariful unitar;
- cantitatea;
- valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei de taxă;
- valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;
- valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote de taxă, cu indicarea nivelului de cotă;
- valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul.

Un alt document cu regim fiscal impus de utilizarea aparatelor de marcat fiscale este rola-jurnal. Și acesta este definit în legea fiscală.

„Rola-jurnal este documentul pe care se înscriu toate datele din bonurile fiscale și se păstrează în arhiva agenților economici timp de 2 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia a fost întocmit”.

În reglementările fiscale sunt prevăzute și documente care au caracter mixt, cu regim inclusiv de registru și de raport fiscal. Unul dintre acestea este raportul fiscal de închidere zilnică.

„Raportul fiscal de închidere zilnică este documentul care conține: denumirea și codul fiscal ale agentului economic emitent; adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal; logotipul și seria fiscală ale aparatului; numărul de ordine numerotat progresiv; data și ora emiterii; numărul bonurilor emise în ziua respectivă; valoarea totală a operațiunilor efectuate și totalul taxei pe valoarea adăugată, cu precizarea nivelului cotei, valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea taxelor care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Trebuie reținut că registrele fiscale menționate de către legislația caselor de marcat fiscale au relevanță esențială în sistemul de control fiscal. Astfel, registrul special ținut pentru situația în care aparatul de marcat fiscal nu funcționează și raportul fiscal de închidere zilnică sunt documente avute în vedere de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau la baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat. În plus, sunt prevăzute reguli de tip fiscal pentru arhivare și păstrare. Registrul special ținut pentru situația în care aparatul de marcat fiscal nu funcționează se arhivează și se păstrează pe o perioadă de 10 ani, iar raportul fiscal de închidere zilnică, pe o perioadă de 5 ani.

În economia informației și a cunoașterii un rol important îl au *registrele de tip electronic*. Legea dispune că agenții economici care utilizează aparate de marcat electronice fiscale sunt obligați să predea memoria fiscală spre păstrare și arhivare direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz

- a) la umplerea memoriei fiscale;
- b) atunci când aceasta trebuie înlocuită ca urmare a defectării;
- c) când nu mai poate fi folosită de către utilizatori din diverse motive;
- d) în cazul în care utilizatorii își încetează activitatea.

Predarea memoriei are loc după citire și preluarea rolei pe care sunt înregistrate datele din aceasta de către organul fiscal teritorial. Păstrarea și *arhivarea memoriilor fiscale* se asigură pentru o perioadă de minimum 10 ani.

Regimul fiscal al aparatelor de marcat fiscale determină îndatoriri conexe pentru firme. Utilizatorii de aparate de marcat electronice fiscale sunt obligați:

- a) să folosească numai consumabile de tipul și cu caracteristicile tehnice prevăzute în manualul de utilizare a aparatului respectiv;
- b) să folosească numai consumabile care asigură menținerea lizibilității datelor pe perioada de arhivare prevăzută de normele legale;
- c) să solicite distribuitorului autorizat de la care a cumpărat aparatul sau unității acreditate de către acesta completarea manualului de utilizare cu informații privind tipul și caracteristicile tehnice ale consumabilelor, dacă manualul de utilizare a aparatului respectiv nu conține astfel de informații;
- d) să încheie cu furnizorii consumabilelor contracte ferme conținând clauze:
 - de livrare numai a consumabilelor de tipul și cu caracteristicile tehnice prevăzute în manualul de utilizare;
 - care să asigure menținerea lizibilității datelor pe perioada de arhivare prevăzută de normele fiscale;
 - privind daunele la care sunt îndreptățiți utilizatorii în cazul nerespectării clauzelor contractuale de către furnizori.

e) să predea organului fiscal teritorial raportul memoriei fiscale pe perioada de raportare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare.

Unul dintre cele mai importante registre cu funcție fiscală la nivel de întreprindere este așa-numitul *Registru de evidență fiscală*. Acesta urmează să fie întocmit de către contribuabilii, înregistrați ca plătitori de impozit pe profit. Modelul, conținutul, caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și păstrare ale Registrului de evidență fiscală sunt stabilite prin Ordin al Ministrului Finanțelor Publice.

Conform dispozițiilor fiscale „Registru de evidență fiscală are ca scop înscrierea tuturor informațiilor care au stat la determinarea profitului impozabil și a calculului impozitului pe profit cuprins în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Informațiile din Registrul de evidență fiscală vor fi înregistrate în ordine cronologică și vor corespunde cu operațiunile fiscale și cu datele privind impozitul pe profit din declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”.

Observăm similitudini cu specificul normelor contabile. În plus, trebuie ținut cont de faptul că „operațiunile înregistrate în Registrul de evidență fiscală sunt la latitudinea contribuabilului, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acestuia”.

Destinația pur fiscală, în special pentru ușurarea lucrărilor organelor de control fiscale este pusă în relief de către următoarea precizare din norma fiscală: *registru de evidență fiscală se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestuia*. Se completează astfel încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor efectuate pentru determinarea impozitului pe profit cuprins

în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”. În plus contribuabilii, plătitori de impozit pe profit, au obligația de a prezenta Registrul de evidență fiscală organelor de inspecție fiscală competente. Registrul de evidență fiscală se păstrează la domiciliul fiscal al contribuabilului. Apare pentru contabili obligația de a înscrie informațiile cerute de reglementările fiscale.

Corelația cu alte documente fiscale este obligatorie. În acest sens „impozitul pe profit calculat și înscris în Registrul de evidență fiscală va fi identic cu cel înscris în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”.

Funcționarea specializată a Registrului de evidență fiscală este întărită și prin modul de sistematizare a informației cuprinse în el. Înregistrările în Registrul de evidență fiscală sunt aferente oricărei perioade pentru care contribuabilul are obligația de a declara impozitul pe profit. Apare astfel o corelare perfectă între funcția fiscală a întreprinderii (aceea de a contribui la bugetul consolidat al statului) și sistemul de înscriere a informațiilor în respectivul registru.

Pentru a elimina posibilitățile de fraudă și având în vedere importanța registrului fiscal, acesta este document cu regim special de tipărire și distribuire. Se execută de Compania Națională „Imprimeria Națională – S.A.”, cu utilizarea unor elemente de securizare și cu respectarea prevederilor dreptului contabil în materie.

Pentru a elimina folosirea mai multor exemplare din registru, eliberarea lui se face contra cost de către unitățile fiscale din raza teritorială în care contribuabilul își are declarat domiciliul fiscal, pe baza copiei certificatului de înregistrare emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului.

Ca o derogare de la sistemele clasice, norma fiscală permite contribuabililor înregistrați ca plătitori de impozit pe profit să țină Registrul de evidență fiscală în formă electronică. Modelul și conținutul registrului de evidență fiscală este prezentat în tabelul 1.2.1.

Tabelul 1.2.1. Modelul și conținutul Registrului de evidență fiscală

Nr. crt.	Explicații privind operațiunile efectuate și calculul impozitului pe profit	Valoarea – lei –

Caracteristicile formale ale Registrului de evidență fiscală sunt următoarele:

- caracteristici de tipărire- carnete de 100 file, numerotate automat;
- se întocmește într-un exemplar;
- circulă la contribuabil pentru justificarea calculului impozitului pe profit;
- se arhivează la contribuabil.

Formular „Decont de taxă pe valoarea adăugată”

Principalul instrument legal de gestiune a taxei pe valoarea adăugată este *Decontul de taxă*. O serie de reguli sunt aplicabile în ce privește decontul respectiv.

1. Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate ca plătitori de TVA va cuprinde obligatoriu:

- suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare;
- suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere;
- suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare;
- suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei;
- alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

2. Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Modelul formularului „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (formular 300) valabil începând cu 1 ianuarie 2007 este prezentat în Tabelul 1.2.2.

Tabelul 1.2.2.
Modelul formularului

„Decont de taxă pe valoarea adăugată” (formular 300)

300

DECONT DE TAXĂ PE VALOAREA ADĂUGATĂ
Perioada de raportare (luna/trimestru/semestru/an)
Anul

Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

DATE DE IDENTIFICARE A PERSOANEI IMPOZABILE

Cod de identificare fiscală	RO
Denumire	

Domiciliu fiscal

Județ	Localitate	Sector
Strada	Cod poștal	Număr
Bloc	Scara	Etaj
Ap.		
Telefon	Fax	Email

Cont bancar

Banca	Cont
-------	------

PRO RATA DE DEDUCERE % [][][][][]

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ		- lei -	
Denumire indicatori		Valoare	TVA
COMERȚ INTRACOMUNITAR ȘI ÎN AFARA UE			
1	Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal		
2	Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal		
3	Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)		

4	Bunuri și servicii achiziționate pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)		
5	SUB-TOTAL (rd.1+rd.2+rd.3+rd.4)		
LIVRĂRI DE BUNURI ÎN INTERIORUL ȚĂRII ȘI EXPORTURI			
6	Livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cota 19%		
7	Livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cota 9%		
8	Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu drept de deducere și alte operațiuni care dau drept de deducere		
9	Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere		
10	SUB-TOTAL (rd.6+rd.7+rd.8+rd.9)		
11	Regularizări taxă colectată		
12	Total taxă colectată (rd.5+rd.10+rd.11)		
TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ			- lei -
Denumire indicatori		Valoare	TVA
ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE DE BUNURI ȘI ALTE ACHIZIȚII IMPOZABILE ÎN ROMÂNIA			
13	Achiziții intracomunitare de bunuri destinate revânzării		
14	Achiziții intracomunitare de bunuri pentru nevoile firmei		
15	Bunuri și servicii achiziționate, pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA		
16	SUB-TOTAL TAXĂ DEDUCTIBILĂ (rd.13+rd.14+rd.15)		
17	TAXA DEDUSĂ CONFORM ART. 145 SAU 147		
ACHIZIȚII DE BUNURI ÎN INTERIORUL ȚĂRII ȘI IMPORTURI, ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE SCUTITE SAU NEIMPOZABILE			
18	Achiziții de bunuri taxabile cu cota de 19% destinate revânzării		
19	Achiziții de bunuri taxabile cu cota de 9% destinate revânzării		
20	Achiziții de bunuri scutite de taxă sau neimpozabile		
21	Achiziții de bunuri de capital cu cota de 19%		
22	Achiziții de bunuri și prestări de servicii pentru nevoile firmei cu cota 19%		
23	Achiziții de bunuri și prestări de servicii pentru nevoile firmei cu cota 9%		
24	SUB-TOTAL TAXA DEDUCTIBILĂ (rd.18+rd.19+rd.20+rd.21+rd.22+rd.23)		
25	TAXA DEDUSĂ CONFORM ART. 145 SAU 147		
26	TVA efectiv restituită cumpărătorilor străini, inclusiv comisionul unităților autorizate		
27	Regularizări taxă dedusă		
28	Ajustări la finele anului conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital		
29	TOTAL TAXĂ DEDUSĂ (rd.17+rd.25+rd.26+rd.27+rd.28)		
REGULARIZĂRI CONFORM ART. 147³ DIN CODUL FISCAL			- lei -
Denumire indicatori		TVA	
30	Suma negativă a TVA în perioada de raportare (rd.29-rd.12)		
31	Taxa de plată în perioada de raportare (rd.12-rd.29)		
32	Soldul TVA de plată din decontul perioadei fiscale precedente (rd. 36 din decontul precedent) neachitată până la data depunerii decontului de TVA		
33	TVA de plată cumulat (rd.31+rd.32)		

34	Soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportată din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare (rd. 37 din decontul lunii precedente)	
35	Suma negativă a TVA cumulată (rd.30+rd.34)	
36	Sold TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare (rd.33-rd.35)	
37	Soldul sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare (rd.35-rd.33)	

Cod CAEN al activității preponderante efectiv desfășurate în perioada de raportare:

Solicitați rambursarea soldului sumei negative de TVA? Da ☐ Nu ☐

Nr. de evidență a plății:

Prezenta declarație constituie titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declarație sunt corecte și complete.

Nume, prenume		Semnătura și stampila
Funcție		

Loc rezervat organului fiscal

Număr de înregistrare		Data înregistrării	
-----------------------	--	--------------------	--

Cod MF:14.13.01.02

Pentru completarea formularului „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (formular 300) se ține cont de *instrucțiunile* precizate în continuare.

Formularul (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Persoanele impozabile care conduc evidența contabilă, potrivit legii, pentru operațiunile realizate pe bază de contract de asociere în participațiune declară inclusiv datele și informațiile privind taxa pe valoarea adăugată rezultate din astfel de operațiuni.

Formularul (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” se depune la organul fiscal competent, la următoarele *termene*:

a) lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este luna calendaristică, potrivit prevederilor din Codul fiscal;

b) trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor celui pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este trimestrul calendaristic, respectiv persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, care nu a depășit plafonul de 100.000 euro;

c) la altă dată stabilită prin norme fiscale, dacă perioada fiscală este mai mare decât trimestrul.

Formularul (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” se depune, în format *electronic*, astfel:

- la registratura organului fiscal competent;
- la poștă, prin scrisoare recomandată;

- prin completare pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice de către contribuabilii eligibili conform reglementărilor de utilizare a serviciului (certificat digital eliberat de Ministerul Finanțelor Publice);

- prin Sistemul electronic național (SEN), de către marii contribuabili.

Formatul depus pe suport electronic va fi însoțit de formularul editat de persoana impozabilă cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat conform legii.

Decontul se editează în două exemplare:

- un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic;
- un exemplar se păstrează de către persoana impozabilă.

Formatul electronic al formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” se obține prin folosirea programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului competent pe suport electronic.

Nu se înscriu în decont:

- taxa pe valoarea adăugată din facturile de executare silită, de către persoanele abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite;
- diferențele de taxă pe valoarea adăugată de plată constatate de organele de control, pentru care nu este reglementată includerea în decont;
- documentele neevidențiate în jurnalele pentru cumpărări sau vânzări, constatate de organele de control fiscal;
- taxa pe valoarea adăugată pentru care a fost aprobată înlesnire la plată.

Completarea formularului se face conform regulilor precizate în continuare.

„Perioada de raportare” poate fi luna calendaristică, trimestrul calendaristic sau o altă perioadă fiscală stabilită în condițiile art. 156¹ din Codul fiscal.

Se înscrie cu cifre arabe numărul perioadei de raportare (de exemplu: 01 pentru ianuarie, 03 pentru trimestrul I, 06 pentru semestrul I, 12 pentru an).

Anul pentru care se completează declarația se înscrie cu cifre arabe, cu 4 caractere (de exemplu, 2007).

Secțiunea „Date de identificare a persoanei impozabile,”

Caseta „Cod de identificare fiscală” se completează astfel:

- contribuabilii persoane juridice, cu excepția comercianților, asociațiile sau alte entități fără personalitate juridică înscriu codul de înregistrare fiscală;
- comercianții, inclusiv sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, înscriu codul unic de înregistrare;
- contribuabilii persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere înscriu codul de înregistrare fiscală;
- contribuabilii persoane impozabile care nu sunt stabilite în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, și sunt înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în România, potrivit art. 153 din același cod, înscriu codul de înregistrare fiscală.

Reprezentantul fiscal desemnat de o persoană impozabilă stabilită în străinătate înscrie codul de identificare fiscală atribuit ca reprezentant fiscal, diferit de codul de identificare fiscală atribuit pentru activitatea proprie a acestuia.

Caseta „Denumire” se completează cu denumirea persoanei juridice, a asociației sau a entității fără personalitate juridică ori cu numele și prenumele persoanei fizice, după caz.

În situația persoanelor impozabile stabilite în străinătate care și-au desemnat reprezentant fiscal, în caseta „Denumire” se înscriu informațiile de identificare înscrise pe certificatul de înregistrare fiscală a reprezentării.

Caseta „Domiciliu fiscal” se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal (sediul social, sediul sau domiciliul fiscal, după caz) al contribuabilului. Unul din cazurile particulare se referă la persoanele impozabile stabilite în străinătate care și-au desemnat reprezentant fiscal. Acestea înscriu în caseta respectivă domiciliul fiscal al reprezentantului.

La rubrica „Pro rata de deducere” se înscrie pro rata determinată potrivit art. 147 din Codul fiscal.

Secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată”

Pe rândul 1 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, și pentru livrările ulterioare de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare în statul membru de sosire a bunurilor pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale pentru livrări intracomunitare de bunuri scutite.

Pe rândul 2 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care nu sunt impozabile în România pentru că nu au locul livrării/prestării stabilit, conform art. 132 și 133 din Codul fiscal, în România, precum și pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. *Nu se înscriu* sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale la livrări intracomunitare de bunuri scutite.

Pe rândul 3 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, precum și baza de impozitare pentru achizițiile de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Se înscriu numai informațiile referitoare la operațiunile pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale la achiziții intracomunitare de bunuri.

Pe rândul 4 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, pentru achizițiile de bunuri și servicii la care beneficiarul datorează TVA conform art. 150 alin. (1) lit. b)-d), f) și g) și pentru importurile de bunuri cărora le sunt aplicabile prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal.

Pe rândul 6 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind:

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 19%;

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru operațiunile supuse regimurilor speciale de taxă pe valoarea adăugată, cărora le este aplicabilă cota de 19%, determinate pe baza situațiilor de calcul întocmite în acest scop.

Pe rândul 7 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 9%.

Pe rândul 8 se înscriu:

- informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările de bunuri/prestările de servicii scutite cu drept de deducere, prevăzute la art. 143 alin. (1), art. 144 și 144¹ din Codul fiscal;

- informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul sau clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

- informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru operațiuni neimpozabile prevăzute la art. 128 alin. (7) și (8) și la art. 129 alin. (5) și (7) din Codul fiscal, care dau drept de deducere în condițiile prevăzute de art. 145 din Codul fiscal;

- informațiile preluate de către furnizori/prestatori din Jurnalul de vânzări privind baza de impunere pentru livrările/prestările efectuate, pentru care se vor aplica măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal.

Pe rândul 9 se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările de bunuri scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 din Codul fiscal.

Pe rândul 11 se evidențiază sumele rezultate din corectarea datelor de la rd. 1-4 și rd. 6-9 din deconturile anterioare, precum și orice alte sume rezultate din regularizări prevăzute de legislația în vigoare.

Secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”.

Pe rândul 13 se înscriu de către beneficiari informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, taxabile în România, și achizițiilor de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, destinate revânzării. Se înscriu numai informațiile referitoare la operațiunile pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale la achiziții intracomunitare de bunuri.

Pe rândul 14 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă:

- achizițiilor intracomunitare de bunuri pentru nevoile firmei, taxabile în România;
- achizițiilor de bunuri pentru nevoile firmei, efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare în cadrul unei operațiuni triumghiulare pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal.

Se înscriu *numai* informațiile referitoare la *operațiunile pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare*. Nu se înscriu sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale la achiziții intracomunitare de bunuri.

Pe rândul 15 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, pentru achizițiile de bunuri și servicii la care beneficiarul datorează TVA conform art. 150 alin. (1) lit. b)-d), f) și g) din Codul fiscal.

Pe rândul 17 se înscrie taxa pe valoarea adăugată efectiv dedusă pentru achizițiile prevăzute la rândul 13-15:

- conform art. 145 din Codul fiscal, în cazul persoanelor care au drept de deducere integral;
- conform art. 147 din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile cu *regim mixt*, respectiv taxa preluată din coloanele Jurnalului pentru cumpărări, în funcție de destinația achizițiilor. Poate fi vorba despre:
 - taxa aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni pentru care taxa se deduce integral;
 - taxa aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni pentru care taxa se deduce pe bază de pro rata, iar taxa aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere nu se preia în acest rând.

Pe rândul 18 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară sau din import de bunuri taxabile cu cota de 19%, destinate revânzării.

Pe rândul 19 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară sau din import de bunuri taxabile cu cota de 9%, destinate revânzării.

Pe rândul 20 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind:

- contravaloarea achizițiilor de bunuri a căror livrare a fost scutită de taxă, neimpozabilă sau supusă unui regim special de taxă, atât achizițiile destinate revânzării, cât și cele pentru nevoile firmei;
- contravaloarea achizițiilor de bunuri de capital a căror livrare a fost scutită de taxă, neimpozabilă sau supusă unui regim special de taxă;
- contravaloarea achizițiilor intracomunitare scutite de taxă sau neimpozabile.

Pe rândul 21 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru achizițiile de bunuri de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal.



Pe rândul 22 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor, din țară sau din import, de bunuri taxabile cu cota de 19%, destinate nevoilor firmei.

Pe rândul 23 se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor, din țară sau din import, de bunuri taxabile cu cota de 9%, destinate nevoilor firmei.

Pe rândul 25 se înscrie taxa pe valoarea adăugată efectiv dedusă pentru achizițiile prevăzute la rândul 18-23;

– conform art. 145 din Codul fiscal, în cazul persoanelor care au drept de deducere integral;

– conform art. 147 din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, respectiv taxa preluată din coloanele Jurnalului de cumpărări în funcție de destinația achizițiilor; taxa aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni pentru care taxa se deduce integral, taxa aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni pentru care taxa se deduce pe bază de pro rata, iar taxa aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere nu se preia în acest rând.

Pe rândul 26 se înscriu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată efectiv restituită, în baza art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, cumpărătorilor – persoane fizice care nu sunt stabiliți în România, de către persoanele impozabile autorizate să desfășoare activitatea de restituire, inclusiv comisionul perceput pentru activitatea de restituire a taxei pe valoarea adăugată cumpărătorilor străini.

Pe rândul 27 se evidențiază sumele rezultate din corectarea datelor din rândul 13 – 15 și rândul 18 – 23 din deconturile anterioare depuse la organele fiscale, precum și orice alte regularizări de sume prevăzute de legislația în vigoare.

Pe rândul 28 se înscriu diferențele de taxă pe valoarea adăugată rezultate ca urmare a ajustării anuale pe bază de pro rata definitivă, prevăzute la art. 147 din Codul fiscal, precum și diferențele de taxă pe valoarea adăugată rezultate ca urmare a ajustării taxei deductibile pentru bunurile de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, cu semnul plus sau minus, după caz;

Secțiunea „Regularizări conform art. 147³ din Codul fiscal,,

Rândul 32 preia suma prevăzută la rândul 36 din decontul perioadei precedente celei de raportare, din care se scad sumele achitate până la data depunerii decontului. Pentru primul decont de taxă pe valoarea adăugată, depus în anul 2007, se preia suma prevăzută la rândul 26 din decontul perioadei precedente, din care se scad sumele achitate.

Rândul 34 preia suma prevăzută la rândul 37 din decontul perioadei precedente celei de raportare, pentru care nu s-a solicitat rambursarea, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul anterior. Pentru primul decont de taxă pe valoarea adăugată, depus în anul 2007, se preia suma prevăzută la rândul 27 din decontul perioadei precedente, pentru care nu s-a solicitat rambursarea.

Există o relație clară între faptul generator în cazul unei *livrări intracomunitare de bunuri* și faptul generator în cazul unei *achiziții intracomunitare de bunuri*, care intervine în același moment, respectiv la data livrării de bunuri.

Pentru a evita orice neconcordanță între

a) livrările intracomunitare de bunuri, scutite de TVA, care se includ în decontul de TVA și în declarația recapitulativă pentru astfel de livrări în statul membru de origine

b) achizițiile intracomunitare evidențiate în decontul de TVA și în declarația recapitulativă pentru achiziții intracomunitare, în statul membru de destinație, *momentul exigibilității taxei intervine:*

– în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, respectiv livrarea;

– dacă a fost emisă o factură pentru livrarea respectivă către persoana care cumpără bunurile, cu excepția facturilor pentru încasarea de avansuri parțiale, înainte de data de 15 a lunii următoare lunii în care a intervenit faptul generator, respectiv livrarea, exigibilitatea taxei intervine *la data emiterii acestei facturi* atât pentru livrări intracomunitare, cât și pentru achizițiile intracomunitare.

Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și păstrare a formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” sunt prezentate în continuare.

1. Caracteristicile de tipărire impun utilizarea echipamentului informatic pentru completare și editare cu ajutorul programului de asistență pus la dispoziție gratuit de unitățile fiscale teritoriale.

2. Se difuzează gratuit.

3. Se utilizează la declararea operațiunilor din sfera TVA.

4. Se întocmește de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

5. Circulă:

– în format electronic, la organul fiscal în a cărui rază teritorială plătitorul de taxă pe valoarea adăugată își are domiciliul fiscal;

– în format hârtie, în două exemplare listate, semnate și ștampilate, potrivit legii, din care:

a) un exemplar la contribuabil;

b) un exemplar la organul fiscal.

6. Se păstrează:

– formatul electronic, în arhiva de documente electronice;

– formatul hârtie, la dosarul fiscal al contribuabilului.

Formularul (301) „Decont special de taxă pe valoarea adăugată”

Modelul formularului „Decont special de taxă pe valoarea adăugată” este prezentat în tabelul numărul 1.2.3.

Tabelul 1.2.3.

Modelul formularului „Decont special de taxă pe valoarea adăugată”

301

DECONT SPECIAL DE TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

pentru luna anul.....

Ministerul Finanțelor
PubliceAgenția Națională de
Administrare Fiscală

DECLARAȚIE ÎNȚIALĂ

DECLARAȚIE RECTIFICATIVĂ

DATE DE IDENTIFICARE A PERSOANEI IMPOZABILE

Cod de identificare fiscală	
Denumire	

Domiciliu fiscal

Județ	Localitate	Sector
Strada	Număr	Cod poștal
Bloc	Scara	Etaj
Ap.		
Telefon	Fax	Email

Cont bancar

Banca	Cont
-------	------

Persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA	
Persoane care sunt înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal numai pentru achiziții intracomunitare	

DATE PRIVIND OBLIGAȚIA DE PLATĂ

1. Achiziții intracomunitare – altele decât mijloacele de transport noi și produsele accizabile						- lei -
Nr. Crt.	Document Număr/Data	Valoare în valută	Tip valută	Curs de schimb	Baza de impozitare	TVA datorat
0	1		3	4	5	6
TOTAL						

2. Operațiuni prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și f)-g) din Codul fiscal						- lei -
Nr. Crt.	Document Număr/Data	Valoare în valută	Tip valută	Curs de schimb	Baza de impozitare	TVA datorat
0	1		3	4	5	6
TOTAL						

3. Achiziții intracomunitare de mijloace de transport noi						- lei -
Nr. Crt.	Document Număr/Data	Valoare în valută	Tip valută	Curs de schimb	Baza de impozitare	TVA datorat
0	1		3	4	5	6
	TOTAL					

4. Achiziții intracomunitare de produse accizabile						- lei -
Nr. Crt.	Document Număr/Data	Valoare în valută	Tip valută	Curs de schimb	Baza de impozitare	TVA datorat
0	1		3	4	5	6
	TOTAL					

Nr. de evidență a plății:

Prezenta declarație constituie titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declarație sunt corecte și complete.

Nume, prenume	Semnătura și ștampila
Funcție	

Loc rezervat organului fiscal

Număr de înregistrare	Data înregistrării
-----------------------	--------------------

Cod MF:14.13.01.02/s

Instrucțiunile de completare a formularului (301) „Decont special de taxă pe valoarea adăugată” sunt prezentate în continuare.

I. Contribuabilii care au obligația să depună decontul special de taxă pe valoarea adăugată

– Secțiunea 1 „Achiziții intracomunitare – altele decât mijloacele de transport noi și produsele accizabile” se completează numai de către *persoanele înregistrate* conform art. 153¹ din Codul fiscal, dar *neînregistrate* conform art. 153 din același cod. În această categorie se cuprind:

– persoanele impozabile care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă (operațiuni scutite conform art. 141 din Codul fiscal sau supuse regimului special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 152 din același cod), care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA și nici nu au obligația de a se înregistra, conform art. 153 din Codul fiscal, dar care sunt înregistrate conform art. 153¹ din același cod;

– persoanele juridice neimpozabile, care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153¹ din Codul fiscal.

La această secțiune persoanele mai sus menționate declară achizițiile intracomunitare, altele decât achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi sau de produse accizabile, precum și achizițiile efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare pentru care sunt obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal. În ambele cazuri, exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale la achiziții intracomunitare de bunuri.

Secțiunea a 2-a „Operațiuni prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b)-d) și f)-g) din Codul fiscal” se completează de către:

- persoanele obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, respectiv de către persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153 din același cod, indiferent dacă sunt sau nu sunt înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal. Completează secțiunea a 2-a persoanele menționate anterior dacă beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal;

- persoanele obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, respectiv de către persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153 din același cod, și persoanele juridice neimpozabile, înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal, care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i) din același cod. Condiția este ca aceste servicii să fie prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal;

- persoanele obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, respectiv de către persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153 din același cod, și persoanele juridice neimpozabile, înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal, care au calitatea de beneficiar al livrărilor de gaze naturale sau de energie electrică, în condițiile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f) din Codul fiscal, dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal;

- persoanele obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, respectiv de către persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153 din același cod, și persoanele juridice neimpozabile, indiferent dacă sunt sau nu sunt înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal, care încheie regimurile sau situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) din același cod, sau din cauza cărora bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu excepția situației în care are loc un import de bunuri sau o achiziție intracomunitară;

- persoanele obligate la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, respectiv de către persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153 din același cod, și persoanele juridice neimpozabile, indiferent dacă sunt sau nu sunt

înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal, care sunt beneficiare ale unei livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România conform art. 132 sau 133 din același cod, altele decât cele prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b)-e) din Codul fiscal, dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România conform art. 153 din același cod.

– Secțiunea a 3-a „Achiziții intracomunitare de mijloace de transport noi” se completează de către persoanele care nu sunt înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu sunt înregistrate conform art. 153¹ din același cod, care efectuează achiziții intracomunitare de mijloace de transport noi, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu facturile primite atașate la plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri.

– Secțiunea a 4-a „Achiziții intracomunitare de produse accizabile” se completează de către persoanele impozabile care nu sunt înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal și persoanele juridice neimpozabile, indiferent dacă sunt sau nu sunt înregistrate conform art. 153¹ din același cod, care efectuează achiziții intracomunitare de produse accizabile, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. Nu se înscriu facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale la achiziții intracomunitare de bunuri.

II. *Depunerea decontului special de taxă pe valoarea adăugată presupune respectarea următoarelor reguli:*

1. Decontul special de taxă pe valoarea adăugată se depune *la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială contribuabilul își are domiciliul fiscal sau este luat în evidență fiscală*, după caz.

2. Decontul special de taxă pe valoarea adăugată se depune până la data de *25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea operațiunilor*.

3. Decontul special trebuie depus *numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei*.

4. Decontul special de taxă pe valoarea adăugată se depune, în *format electronic*, astfel:

- la registratura organului fiscal competent;
- la poștă, prin scrisoare recomandată;
- prin completare pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice de către contribuabilii eligibili conform reglementărilor de utilizare a serviciului (contribuabilii care dispun de un certificat digital eliberat de Ministerul Finanțelor Publice depun declarația direct pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice);
- prin Sistemul Electronic Național (SEN).

5. Formatul electronic depus pe suport electronic va fi *însoțit de formularul editat de contribuabil cu ajutorul programului de asistență*, semnat și ștampilat conform legii.

6. Formatul se editează în două exemplare:

- un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic;
- un exemplar se păstrează de contribuabil.

7. Formatul electronic al decontului special de taxă pe valoarea adăugată se obține prin folosirea programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului competent pe suport electronic.

8. Programul de asistență este pus la dispoziție, gratuit, contribuabililor de unitățile fiscale sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice.

III. Completarea decontului special

Decontul special de taxă pe valoarea adăugată se completează după cum urmează:

Perioada de raportare:

În rubrica „Luna” se înscrie cu cifre arabe numărul lunii de raportare (de exemplu: 01 pentru ianuarie).

Anul pentru care se completează declarația se înscrie cu cifre arabe, cu 4 caractere (de exemplu: 2007).

Declarația depusă inițial se rectifică prin depunerea unei noi declarații, pe același format, bifând căsuța corespunzătoare de pe formular.

Rectificarea nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.

1. Secțiunea „Date de identificare a persoanei impozabile”

Caseta „Cod de identificare fiscală” se completează astfel:

- contribuabilii persoane juridice, cu excepția comercianților, asociațiile sau alte entități fără personalitate juridică, înscriu codul de înregistrare fiscală;
- comercianții, inclusiv sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, înscriu codul unic de înregistrare;
- contribuabilii persoane fizice, care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, înscriu codul de înregistrare fiscală;
- persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153¹ din Codul fiscal completează codul de identificare atribuit, la înregistrare, de organul fiscal competent;
- persoanele fizice înscriu codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;
- persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal înscriu numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Înscrierea cifrelor în casetă se face cu aliniere la dreapta.

Prima căsuță, rezervată atributului „RO” se completează numai de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153¹ din Codul fiscal.

Caseta „Denumirea plătitorului” se completează cu denumirea persoanei juridice, asociației sau a entității fără personalitate juridică ori cu numele și prenumele persoanei fizice, după caz.

Caseta „Domiciliu fiscal” se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal (sediul social, sediul sau domiciliul fiscal, după caz) al contribuabilului.

Caseta „Persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA” se bifează de către persoanele care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹ din Codul fiscal.

Caseta „Persoane care sunt înregistrate conform art. 153¹ din Codul fiscal numai pentru achiziții intracomunitare” se bifează de către persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153¹ din Codul fiscal.

2. Secțiunea „Date privind obligația de plată”

În coloana 1 din cele 4 secțiuni „Document/număr/data” se înscriu numărul și data facturii primite de către beneficiarul operațiunilor respective sau, după caz, numărul și data autofacturii emise de către beneficiari, potrivit prevederilor art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

În coloana 2 din cele 4 secțiuni „Valoare în valută” se înscrie valoarea în valută consemnată în documentul înscris în coloana 1.

În coloana 3 din cele 4 secțiuni „Tip valută” se menționează tipul valutei (de exemplu: USD, euro etc.) în care este exprimată valoarea din documentul înscris în coloana 1.

În coloana 4 din cele 4 secțiuni „Curs de schimb” se completează ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunile declarate.

În coloana 5 din cele 4 secțiuni „Baza de impozitare”: se calculează coloana 2 x coloana 4.

În coloana 6 din cele 4 secțiuni „TVA datorat” se calculează coloana 5 x cota de TVA.

Există o relație clară între faptul generator în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri și faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, care intervine în același moment, respectiv la data livrării de bunuri.

Pentru a evita orice neconcordanță între:

a) livrările intracomunitare de bunuri scutite de TVA în statul membru de origine

b) achizițiile intracomunitare evidențiate în decontul special de TVA și în declarația recapitulativă pentru achiziții intracomunitare, în statul membru de destinație, *momentul exigibilității taxei intervine:*

– în a cincisprezecea zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, respectiv livrarea; sau

– dacă a fost emisă o factură pentru livrarea respectivă către persoana care cumpără bunurile, cu excepția facturilor pentru încasarea de avansuri parțiale, înainte de data de 15 a lunii următoare lunii în care a intervenit faptul generator, respectiv livrarea, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii acestei facturi, atât pentru livrări intracomunitare, cât și pentru achizițiile intracomunitare.

Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, de utilizare și păstrare a formularului (301) „Decont special de taxă pe valoarea adăugată” sunt prezentate în continuare.

1. Caracteristicile de tipărire: se utilizează echipament informatic pentru completare și editare, cu ajutorul programului de asistență pus la dispoziție gratuit de către unitățile fiscale teritoriale.

2. Se difuzează: gratuit.

3. Se utilizează la declararea taxei pe valoarea adăugată.

4. Se întocmește de persoanele prevăzute la art. 156³ din Codul fiscal.

Formularul (301) „Decont special de taxă pe valoarea adăugată” circulă:

- în format electronic, la organul fiscal în a cărui rază teritorială plătitorul de taxă pe valoarea adăugată își are domiciliul;
- în format hârtie, în 2 exemplare listate, semnate și ștampilate, potrivit legii, din care:

- un exemplar la contribuabil;

- un exemplar la organul fiscal.

La formularul (301) „Decont special de taxă pe valoarea adăugată” se păstrează:

- formatul electronic, în arhiva de documente electronice;

- formatul pe hârtie, la dosarul fiscal al contribuabilului.

Factură fiscală de executare silită

Documentul este tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru – exemplarul 1, roșu – exemplarul 2, verde – exemplarul 3.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor supuse executării silite;

- document de însoțire a bunurilor pe timpul transportului;

- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului (adjudecatar);

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea executorului emitent, furnizorului (debitor/garant) și a cumpărătorului (adjudecatar).

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea bunurilor supuse executării silite, de către executorul emitent pe baza avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente și se semnează de executorul emitent, furnizor (debitor/garant) și cumpărător (adjudecatar).

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, bunurile sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

Pentru bunurile executate silit de către autoritățile competente, în factură prețul de adjudecare a bunurilor se va înscrie în dolari S.U.A. (USD), precum și echivalentul în lei al acestuia la data licitației. În acest caz factura fiscală de executare silită se întocmește la data organizării licitației și nu constituie titlu de proprietate.

În partea stângă jos a facturii fiscale vor fi menționate și datele de identificare a persoanei care efectuează livrarea bunurilor, și anume: numele și prenumele, seria și numărul actului de identitate (buletin de identitate, carte de identitate sau pașaport), codul numeric personal.

3. Circulă:

- la executorul emitent (exemplarul 3);
- la furnizor (debitor/garant);
- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților (exemplarul 2 al facturii, la care se anexează dispoziția de livrare);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 2);
- la cumpărător (adjudecatar);
- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);
- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv, pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz).

4. Se arhivează:

- la executorul emitent (exemplarul 3);
- la furnizor (debitor/garant);
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2);
- la cumpărător (adjudecatar);
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

JURNAL PENTRU VÂNZĂRI

Modelul jurnalului pentru vânzări este prezentat în tabelul numărul 1.2.4.

Semnificația coloanelor este următoarea:

C – Codul de înregistrare fiscală

B – Baza de impozitare

V – Valoarea T.V.A.

Tabelul 1.2.4.

Modelul jurnalului pentru vânzări

- lei -											
Nr. crt.	Documentul		Beneficiarul		Total document (inclusiv T.V.A.)	Operațiuni scutite, operațiuni pentru care locul livrării/prestării este în străinătate și alte operațiuni - cu drept de deducere -	Operațiuni scutite, operațiuni pentru care locul livrării/prestării este în străinătate și alte operațiuni - fără drept de deducere -	Operațiuni taxabile			
	Data	Nr.	Denumirea	C				- cota 19% -		- cota 9% -	
								B	V	B	V
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Întocmit		Verificat		Total							

14 – 6 – 12/a

Instrucțiunile pentru completarea Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a) sunt prezentate în continuare.

1. Servește ca:

- jurnal auxiliar pentru înregistrarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii;
- document de stabilire lunară sau trimestrială, după caz, a taxei pe valoarea adăugată (T.V.A.) colectate;
- document de control al unor operațiuni înregistrate în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, pe formulare tipizate sau cu ajutorul tehnicii de calcul cu respectarea modelului formularului tipizat, în care se înregistrează, fără ștersături și spații libere, elementele necesare pentru determinarea corectă a T.V.A. colectate.

Acest jurnal se completează la compartimentul financiar-contabil pe baza documentelor tipizate comune și specifice (facturi fiscale sau alte documente legal aprobate) privind livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii, pe baza Borderoului de vânzare (încasare) – cod 14-6-15/a și/sau pe baza raportului fiscal de închidere zilnică emis de casele de marcat.

Livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate sunt înregistrate în jurnalul pentru vânzări cu respectarea prevederilor din Codul fiscal precum și a normelor metodologice de aplicare a acestuia.

Prestațiile de servicii și livrările de bunuri pentru care locul prestației, respectiv locul livrării nu sunt considerate a fi în România, conform art. 132 și art. 133 din Codul fiscal efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se evidențiază în jurnalul de vânzări pe baza facturilor externe emise.

La operațiunile pentru care se aplică *reguli speciale* se țin *jurnale de vânzări*, sau după caz *borderouri de vânzări (încasări)*, *separate* de operațiunile pentru care se aplică regim normal de taxă pe valoarea adăugată, în care se evidențiază numai totalul documentului de vânzare inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Importatorii care au obținut certificate de exonerare de la plata taxei pe valoarea adăugată în vamă, în baza art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrează baza de impozitare și taxa aferentă importului în jurnalul pentru vânzări pe baza *declarației vamale de import*, sau, după caz, a *actului constatator* emis de autoritatea vamală.

În cazul operațiunilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată înregistrează în jurnalul de vânzări baza de impozitare și taxa aferentă pe baza facturii fiscale emise prin autofacturare conform art. 155 alin. (4) din Codul fiscal.

Persoanele impozabile care sunt în regim special de scutire trebuie să țină evidența operațiunilor taxabile și a operațiunilor scutite cu drept de deducere în jurnalul de vânzări, conform art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, numai în scopul de a face dovada că nu au depășit plafonul de scutire stabilit, conform legii.

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru care perioada fiscală este trimestrul vor totaliza informațiile evidențiate în jurnalul de vânzări numai la finele trimestrului.

3. Circulă:

– la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea sumelor înscrise în conturi și a respectării dispozițiilor legale referitoare la T.V.A.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

JURNAL PENTRU CUMPĂRĂRI

Modelul Jurnalului pentru cumpărări este prezentat în tabelul 1.2.5.

Semnificația coloanelor este următoarea:

B – Baza de impozitare

V – Valoarea T.V.A.

Tabelul 1.2.5.

Modelul Jurnalului pentru cumpărări

– lei –

Nr. crt.	Documentul		Furnizor/prestator		Total document (inclusiv T.V.A.)	Cumpărări scutite de T.V.A.	Cumpărări cu T.V.A.			
	Data	Nr.	Denumire	Codul de înregistrare fiscală			- cota 19% -		- cota 9% -	
							B	V	B	V
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Întocmit		Verificat		Total						

14-6-17/b

Instrucțiunile pentru completarea Jurnalului pentru cumpărări cod 14-6-17/b) sunt prezentate în continuare.

1. Servește ca:

- jurnal auxiliar pentru înregistrarea achizițiilor de bunuri și servicii;
- document de stabilire lunară sau trimestrială, după caz, a taxei pe valoarea adăugată (T.V.A.) deductibile;
- document de control al unor operațiuni înregistrate în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, având paginile numerotate, în care se înregistrează, fără ștersături și spații libere, elementele necesare pentru determinarea corectă a T.V.A. deductibile, pe baza documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) și alin. (9) din Codul fiscal.

Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt întocmesc jurnale separate pentru achizițiile de bunuri sau servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere a T.V.A., pentru achizițiile de bunuri sau servicii destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A. și pentru

achizițiile de bunuri sau servicii destinate atât realizării operațiunilor care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere a T.V.A.

Achizițiile destinate realizării operațiunilor pentru care se aplică reguli speciale se evidențiază în jurnale de cumpărări separate de operațiunile pentru care se aplică regimul normal de taxă pe valoarea adăugată.

Importatorii care au obținut certificate de exonerare de la plata taxei pe valoarea adăugată în vamă, în baza art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, evidențiază taxa aferentă importului în jurnalul pentru cumpărări pe baza declarației vamale de import, sau, după caz, a actului constatator emis de autoritatea vamală.

Operațiunile, prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se înregistrează de către beneficiarii, persoane impozabile înregistrate ca plătitori de T.V.A., în jurnalele de cumpărări pe baza facturii fiscale emise prin autofacturare, conform art. 155 alin. (4) din Codul fiscal.

Achizițiile de bunuri și servicii sunt evidențiate în jurnalele pentru cumpărări cu respectarea prevederilor din Codul fiscal precum și a normelor de aplicare a acestuia.

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru care perioada fiscală este trimestrul vor totaliza informațiile evidențiate în jurnalul de cumpărări numai la finele trimestrului.

3. Circulă:

– la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea sumelor înscrise în conturi și a respectării dispozițiilor legale referitoare la T.V.A.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

BORDEROU DE VÂNZARE (ÎNCASARE)

Modelul Borderoului de vânzare (încasare) este prezentat în Tabelul 1.2.6.

Tabelul 1.2.6.

Borderou de vânzare (încasare)

data

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

B – Baza de impozitare

V – Valoarea T.V.A.

Nr. crt.	Documentul			Explicații	Vânzări (încasări)						
	Denumirea	Nr.	Data		Total	Scutite cu drept de deducere	Scutite fără drept de deducere	– cota 19% –		– cota 9% –	
								B	V	B	V
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Întocmit		Verificat		Total							

14-6-17/b

1. Servește:

- ca document de centralizare zilnică a vânzărilor (încasărilor) realizate de unitățile care nu au obligația, conform legii să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale;

- ### 1. Serveşte:

– la înregistrarea vânzărilor (încasărilor) în Jurnalul pentru vânzări (cod 14-6-12/a);

2. Se întocmește într-un exemplar de compartimentul financiar-contabil pe
ulare tipizate sau cu ajutorul tehnicii de calcul cu respectarea modelului
ularului tipizat, pe baza monetarelor sau a documentelor de centralizare a
ărilor (încasărilor) pe unități.

3. Circulă:

– la persoana care întocmește jurnalul pentru vânzări.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

cuprinzând livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care nu se emite factură fiscală, realizate în luna/trimestrul

Modelul documentului Borderou cuprinzând livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care nu se emite factură fiscală, realizate în luna/trimestrul este prezentat în Tabelul 1.2.7.

Tabelul 1.2.7.

BORDEROU

cuprinzând livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care nu se emite factură fiscală, realizate în luna/trimestrul

14-6-15/b



1. Borderoul cuprinzând livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care nu se emite factură fiscală, realizate în luna/trimestrul servește ca document pentru înregistrarea taxei pe valoarea adăugată pentru alte operațiuni care se consideră *livrări de bunuri și/sau prestări de servicii* în sensul taxei pe valoarea adăugată, dar pentru care *nu se emite factură fiscală*, cum sunt:

- bunurile constatate lipsă din gestiune pentru care este obligatorie colectarea T.V.A., prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, cu excepția celor prevăzute la art. 128 alin. (9);

- bunurile, prevăzute la art. 128 alin. (4) din lege, achiziționate sau fabricate de orice agent economic, utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, sau pentru a fi puse gratuit la dispoziția altor persoane, în măsura în care s-a dedus T.V.A. pentru aceste bunuri;

- bunurile, prevăzute la art. 128 alin. (5) din Codul fiscal, distribuite din activele unei societăți comerciale către acționarii sau asociații săi, efectuată cu ocazia lichidării;

- orice distribuire de bunuri din activele unei societăți comerciale către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a societății, prevăzute la art. 128 alin. (5) din Codul fiscal;

- prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (3) din Codul fiscal;

2. Se întocmește într-un exemplar de compartimentul financiar-contabil pe baza datelor din contabilitate.

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare în contabilitate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”

Formularul 100 se depune în format electronic la organul fiscal competent.

Formatul electronic al declarației 100 se obține prin folosirea programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului fiscal competent pe dischetă.

Va fi însoțit de formularul editat de plătitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat, conform legii.

Programul de asistență este pus la dispoziție contribuabililor gratuit de unitățile fiscale subordonate sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice.

Modelul formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” este prezentat în Tabelul numărul 1.2.8.

Tabelul 1.2.8.
Model de declarație privind obligațiile de plată
la bugetul general consolidat

100 DECLARAȚIE
privind obligațiile de plată
la bugetul general consolidat

Perioada de raportare

Luna	Anul

A. Date de identificare ale plătitorului:

Cod de identificare fiscală:						
Denumire						
Județ			Localitate			
Strada	Număr	Bloc	Scara	Ap.		
Cod poștal	Sector	Tel.	Fax	E-mail		

B. Date privind obligația bugetară:

Nr. crt.	Denumire obligație bugetară	Suma
	Denumire*):	1. Datorată
		2. Deductibilă
	Cod bugetar:	3. De plată (rd. 1 - rd. 2)
	Nr. de evidență a plății**):	4. De recuperat/De restituit

Prezenta declarație reprezintă titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declarație sunt corecte și complete.

Nume, prenume:	Semnătura și ștampila
Funcția:	

Loc rezervat organului fiscal
Nr. înregistrare:
Data:

*) Se completează conform Nomenclatorului obligațiilor de plată la bugetul general consolidat.
 **) Se generează automat cu ajutorul programului de asistență.

Cod 14.13.01.01/a

Instrucțiunile de completare a formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” sunt prezentate în continuare.

1. Depunerea declarației

1. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de plătitorii de impozite, taxe și contribuții sociale cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Obligațiile sunt cuprinse în *Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat*. *Termenele de depunere* sunt cele menționate în continuare.

1.1. Lunar, până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare lunii la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând:

- a) impozit pe profit datorat de băncile comerciale;
- b) accize;
- c) impozit la țiteiul și la gazele naturale din producția internă;
- d) impozit reținut la sursă, conform legislației specifice privind impozitul pe venitul persoanelor fizice cum ar fi:
 - impozit pe veniturile din salarii;
 - impozit pe veniturile din profesii libere (veniturile din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară);
 - impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală;
 - impozit pe veniturile din activități comerciale (veniturile din vânzarea bunurilor în regim de consignație;
 - venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;
 - venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil);
 - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
 - impozit pe veniturile din dobânzi;
 - impozit pe câștigurile din transferul titlurilor de valoare;
 - impozit pe veniturile din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni similare;
 - impozit pe veniturile din pensii;
 - impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc;
 - impozit pe alte venituri ale persoanelor fizice;
- e) impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- f) impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice/juridice, conform Codului fiscal;
- g) vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform dispozițiilor legale privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap;
- h) taxa de timbru social asupra jocurilor de noroc;
- i) taxa asupra activităților dăunătoare sănătății;
- j) taxa de timbru social asupra valorii autovehiculelor noi din import, cu capacitate cilindrică de minimum 2.000 cmc;

- k) taxa pe jocuri de noroc;
- l) contribuții sociale datorate de angajator;
- m) contribuții sociale reținute de la asigurați;
- n) taxa pentru autorizarea și controlul activității nucleare, conform Legii nr. 111/1996 privind desfășurarea în siguranță a activităților nucleare, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1.2. *Trimestrial*, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, pentru obligațiile de plată reprezentând:

- a) impozit pe profit, datorat de persoane juridice române, altele decât cele prevăzute la pct. 1.1;
- b) impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice;
- c) impozit pe profit datorat de persoane juridice străine:
 - impozit pe profit din asociere,
 - impozit pe profit datorat de persoane juridice străine care vând/cesionează proprietăți imobiliare situate în România sau titluri de participare deținute la o persoană juridică română,
 - impozit pe profit datorat de persoane juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, conform art. 13 lit. b), c) și d) din Codul fiscal;
- d) impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- e) impozit pe veniturile microîntreprinderilor din asociere datorat de persoane fizice;
- f) redevențele miniere și petroliere;
- g) cota din veniturile realizate de persoanele juridice române care prestează activitățile prevăzute la art. 2 lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 47/1998 privind constituirea și utilizarea Fondului special al aviației civile, aprobată și modificată prin Legea nr. 212/2001.

1.3. *Semestrial*, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din semestrul următor, pentru obligațiile de plată ale instituțiilor de învățământ superior, prevăzute la art. 2 și 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 174/2001 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea finanțării învățământului superior: taxa din veniturile instituțiilor de învățământ superior.

1.4. *Anual*:

- a) în termen de 30 de zile de la data termenului legal de depunere a bilanțului contabil, dacă prin legi speciale nu se prevede altfel, pentru obligațiile de plată reprezentând vărsăminte din profitul net, conform Ordonanței Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, aprobată cu modificări prin Legea nr. 769/2001, cu modificările și completările ulterioare;
- b) până la data de 25 decembrie, inclusiv, a anului în curs, pentru anul următor, pentru obligațiile de plată reprezentând taxa pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale;



c) până la data depunerii situației financiare finale la oficiul registrului comerțului, întocmită de lichidator, pentru impozitul pe veniturile din lichidare/dizolvare fără lichidare a unei persoane juridice, conform art. 67 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

2. Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se depune în format electronic la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul de impozite, taxe sau contribuții sociale își are domiciliul fiscal. Persoanele juridice care au subunități înregistrate ca plătitori de impozite și taxe depun declarația privind impozitul pe veniturile din salarii, corespunzător activității subunităților, la organul fiscal teritorial la care acestea sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.

Marii contribuabili depun declarația la organul fiscal competent, definit prin legislația specifică.

Formatul electronic va fi însoțit de formularul editat de plătitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat, conform legii.

Formularul se editează în două exemplare:

- un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic;
- un exemplar se păstrează de plătitor.

Formatul electronic al formularelor se obține prin folosirea programului de asistență pus la dispoziție gratuit de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului fiscal competent pe discheta 3 1/2 inch, 1.440 MB, compatibilă MS-DOS.

Programul de asistență este distribuit contribuabililor gratuit de unitățile fiscale subordonate sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice.

II. Completarea declarației

Perioada de raportare

În rubrica „Luna” se înscrie cu cifre arabe numărul lunii la care se referă obligația sau numărul ultimei luni a perioadei de raportare, trimestru, semestru sau an, după caz (de exemplu: 01 pentru luna ianuarie sau 03 pentru trimestrul 1).

Anul pentru care se completează declarația se înscrie cu cifre arabe, cu 4 caractere (de exemplu: 2007).

Secțiunea A „Date de identificare ale plătitorului”

Caseta „Cod de identificare fiscală” se completează astfel:

- contribuabilii persoane juridice, subunitățile acestora sau alte entități fără personalitate juridică înscriu codul de înregistrare fiscală ori codul unic de înregistrare, după caz;
- contribuabilii persoane fizice înscriu codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală, după caz.

Înscrierea cifrelor în casetă se face cu aliniere la dreapta.

În prima căsuță se înscrie atributul R, în cazul în care contribuabilul este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În rubrica „Denumire” se înscriu, după caz, denumirea sau numele și prenumele plătitorului de impozite, taxe și contribuții sociale.

Rubricile privind adresa se completează, după caz, cu datele privind adresa domiciliului fiscal al plătitorului sau adresa sediului subunității care are calitatea de plătitor de impozite și taxe.

Secțiunea B „Date privind obligația bugetară”

Pentru fiecare obligație de plată prevăzută în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, datorată în perioada de raportare, se completează în același formular câte un tabel generat cu ajutorul programului de asistență, înscriindu-se în rândurile corespunzătoare (rd. 1 – rd. 4) sumele reprezentând obligațiile constituite în perioada de raportare la care se referă declarația, în conformitate cu instrucțiunile de mai jos.

În situația în care în luna de raportare nu au rezultat sume datorate/de recuperat/de restituit pentru impozitele, taxele sau contribuțiile cuprinse în vectorul fiscal completat în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.103/2003 privind Procedura de completare a vectorului fiscal și de notificare a contribuabililor privind datele înregistrate în vectorul fiscal, la „Suma datorată/de recuperat/de restituit” se înscrie, după caz, cifra 0 (zero).

Necompletarea tabelului din secțiunea B în situația de mai sus, pentru una dintre obligațiile de plată prevăzute în vectorul fiscal, echivalează cu nedeclararea obligației de plată respective.

Sumele înscrise în declarație nu cuprind diferențele de impozite și taxe stabilite prin actele de control.

B1. Pentru impozitele/taxele/contribuțiile sociale cuprinse la pozițiile 4 – 7, 19 – 34, 36, 39 – 58 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat (Tabelul 1.2.9.) formularul se completează astfel:

Pe coloana „Denumire obligație bugetară” se înscrie denumirea obligației bugetare, conform Nomenclatorului obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, datorată în perioada de raportare.

Coloana „Suma”:

Pe rândul 1 „Suma datorată” se înscrie suma reprezentând impozit/taxă/contribuție socială datorată în perioada de raportare, conform legii.

Pe rândul 3 „Suma de plată” se va înscrie suma de la rândul 1.

1. Impozit pe profit datorat de persoane juridice străine: se completează trimestrial de persoana juridică străină, de reprezentantul fiscal sau de persoana juridică rezidentă care are obligația de a plăti impozitul pe profit pentru veniturile din vânzarea/cesionarea proprietăților imobiliare și/sau titlurilor de participare, realizate în România de persoana juridică străină, în conformitate cu art. 13 lit. d), art. 30 și 33 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Rândul 1. „Suma datorată”: se înscrie suma reprezentând impozit pe profit datorat de persoana juridică străină, pentru veniturile realizate din vânzarea/cesionarea proprietăților imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.

Rândul 3. „Suma de plată”: se va înscrie suma de la rândul 1.

Pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice străine care își desfășoară activitatea prin intermediul unui sediu permanent situat în România și impozitul pe profit din asociere datorat de persoane juridice străine, în conformitate

cu art. 13 lit. b) și c) din Legea nr. 571/2003, se vor avea în vedere instrucțiunile de la lit. B3 pct. 3.

2. Pentru contribuțiile sociale prevăzute la pozițiile 32 – 34, 36, 39 – 44 și 61 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, formularul se completează de către angajatori sau entități asimilate acestora, în conformitate cu dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 86/2003 privind unele reglementări în domeniul financiar, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 609/2003, cu modificările ulterioare, ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.644/2003 și ale legislației specifice privind contribuțiile sociale.

Rândul 1 „Suma datorată”: se înscrie suma reprezentând contribuția socială datorată în perioada de raportare, conform legislației specifice privind contribuțiile sociale.

Rândul 3 „Suma de plată”: se înscrie suma de la rândul 1.

La poziția 42 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat se înscrie suma reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată pentru persoanele care se află în concediu medical, conform Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, și alte deduceri conform legislației specifice privind contribuțiile sociale.

B2. Pentru contribuțiile sociale datorate de angajatori, prevăzute la pozițiile 35, 37, 38, 62 și 63 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, formularul se completează de către angajatori sau entități asimilate acestora, în conformitate cu dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 86/2003, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 609/2003, cu modificările ulterioare, ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.644/2003 și ale legislației specifice privind contribuțiile sociale.

Rândul 1 „Suma datorată”: se înscrie suma datorată de angajatori în perioada de raportare, conform legislației specifice privind contribuțiile sociale.

Rândul 2 „Suma deductibilă”: se înscrie suma reprezentând:

a) facilități/deduceri acordate din bugetul asigurărilor pentru șomaj în conformitate cu prevederile Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare (cum ar fi suma cuvenită angajatorilor care încadrează în muncă pe perioadă nedeterminată absolvenți ai unor instituții de învățământ, absolvenți din rândul persoanelor cu handicap, șomeri în vârstă de peste 45 de ani, șomeri întreținători unici de familie);

b) deduceri efectuate din bugetul asigurărilor sociale de stat, în conformitate cu prevederile Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare (contribuția asigurărilor sociale de sănătate aferentă concediilor medicale, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, și alte deduceri conform legislației specifice privind contribuțiile sociale);

c) indemnizațiile care se calculează și se plătesc de către angajatori, conform prevederilor art. 35 din Legea nr. 346/2002, cu modificările și completările

ulterioare, și ale art. 39 din Ordinul ministrului muncii, solidarității sociale și familiei și al ministrului sănătății nr. 848/1.687/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare;

d) pentru pozițiile 62 și 63 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat se completează indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, care se calculează și se plătesc de angajatori, conform art. 38 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare, aferente perioadei de raportare, precum și diferențele rămase de recuperat, reportate din perioada de raportare anterioară.

Rândul 3 „Suma de plată” se înscrie suma reprezentând diferența dintre suma datorată și cea deductibilă, respectiv dintre suma înscrisă la rd. 1 și suma înscrisă la rândul 2. În situația în care suma înscrisă la rândul 1 este mai mică decât suma înscrisă la rândul 2, se înscrie cifra 0 (zero). Pentru pozițiile 62 și 63 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, în situația în care suma înscrisă la rândul 1 este mai mică decât suma înscrisă la rândul 2, diferența rămasă se preia la rândul 4.

Rândul 4 „Suma de recuperat” se completează numai pentru pozițiile 62 și 63 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, în cazul în care suma înscrisă la rândul 2 este mai mare decât suma înscrisă la rândul 1. Se înscrie suma reprezentând diferența de indemnizații plătite de către angajatori, rămasă de recuperat din contribuția datorată pentru lunile următoare sau din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate din credite bugetare prevăzute cu această destinație, în conformitate cu art. 38 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005, cu modificările ulterioare.

B3. Pentru impozitele cuprinse la pozițiile 1 – 3 și 4 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, formularul se completează astfel:

1. Impozit pe profit se completează lunar sau trimestrial, după caz, de plătorii de impozit pe profit, pentru activitatea proprie, în conformitate cu art. 13 lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Se vor completa rândul 1 și rândul 3 sau rândul 4, după caz.

Nu se completează de către organizațiile nonprofit, de către contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

De asemenea, contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (7) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care au definitivat până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior și care plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat până la data de 15 februarie a anului următor, nu completează formularul pentru impozitul pe profit pentru luna decembrie sau trimestrul IV, după caz.

Rândul 1: „Suma datorată”: se înscrie suma reprezentând impozit pe profit datorat pentru perioada de raportare, calculată ca diferență între impozitul pe profit datorat cumulativ de la începutul anului la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe profit datorat cumulativ de la începutul anului la sfârșitul perioadei

precedente celei de raportare, în situația în care, pe cumul, în perioada de raportare s-a înregistrat profit impozabil.

Rândul 3 „Suma de plată”: se va înscrie suma de la rândul 1.

Rândul 4 „Suma de recuperat”: se înscrie suma reprezentând impozit pe profit de recuperat pentru perioada de raportare, calculată ca diferență între impozitul pe profit datorat cumul de la începutul anului la sfârșitul perioadei precedente celei de raportare și impozitul pe profit datorat cumul de la începutul anului la sfârșitul perioadei de raportare, în situația în care în perioada de raportare s-a înregistrat, pe cumul, pierdere fiscală sau scăderea profitului impozabil (de exemplu, în trimestrul în care se primesc dividendele de la o altă societate unde se dețin participațiile sau se înregistrează cheltuieli nedeductibile fiscal).

2. Impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice: se completează de către persoana juridică română care are obligația de a calcula, reține și a vira impozitul pe profitul convenit din asociere persoanelor fizice române și străine, în conformitate cu art. 13 lit. c) și e) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Rând. 1 „Suma datorată”: se înscrie suma reprezentând impozit pe profit, reținut la sursă, pentru profitul impozabil convenit din asociere asociaților persoane fizice, datorată pentru perioada de raportare, în situația în care, pe cumul, în perioada de raportare s-a înregistrat profit impozabil.

Rândul 3 „Suma de plată”: se va înscrie suma de la rândul 1.

Rândul 4 „Suma de recuperat”: se înscrie suma reprezentând impozit pe profit de recuperat pentru perioada de raportare, în situația în care în perioada de raportare s-a înregistrat pe cumul pierdere fiscală sau scăderea profitului impozabil.

Se vor avea în vedere și instrucțiunile prevăzute la lit. B3 pct. 1.

3. Impozit pe profit datorat de persoane juridice străine

Se completează pentru:

- impozitul pe profit din asociere datorat de persoane juridice străine, prevăzute la art. 13 lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, caz în care declarația se completează de către persoana care are obligația de a calcula, reține și vira impozitul pe profitul convenit din asociere persoanelor juridice străine;

- impozitul pe profit datorat de persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent, conform art. 13 lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pe rândul 1 „Suma datorată” se înscrie suma reprezentând impozit pe profit datorat pentru perioada de raportare, în situația în care pe cumul în această perioadă s-a înregistrat profit impozabil.

Pe rândul 3 „Suma de plată” se va înscrie suma de la rd. 1.

Pe rândul 4 „Suma de recuperat” se înscrie suma reprezentând impozit pe profit de recuperat pentru perioada de raportare, calculată în conformitate cu prevederile din Codul fiscal în situația în care în perioada de raportare s-a înregistrat pe cumul pierdere fiscală sau scăderea profitului impozabil.

Se vor avea în vedere și instrucțiunile prevăzute la lit. B3 pct. 1.

B4. Pentru accizele cuprinse la pozițiile 8 – 16, 60, 64 și 65 și pentru impozitul la țigărele și la gazele naturale din producția internă, prevăzut la poziția 17 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, formularul se completează de către persoanele care datorează bugetului de stat sumele cu acest titlu, potrivit Codului fiscal.

Agenții economici importatori de produse accizabile nu vor cuprinde în declarație accizele aferente produselor provenite din import, care se declară în Declarația vamală de import.

Pe rândul 1 „Suma datorată” se completează suma datorată în perioada de raportare.

Nu se cuprind accizele aferente produselor provenite din import, care se declară în Declarația vamală de import.

Pe rândul 2 „Suma deductibilă” se completează, dacă este cazul, înscrindu-se, după caz:

a) suma rezultată din aplicarea cotei procentuale asupra accizelor datorate bugetului de stat pentru țigărele, țigări și băuturi alcoolice, potrivit art. 70 alin. (1) lit. c) din Legea educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare;

b) contravaloarea marcajelor aferente produselor accizabile supuse marcării, exclusiv TVA, pentru care se calculează acciza datorată în perioada de raportare, potrivit prevederilor din Codul fiscal;

c) contribuțiile prevăzute la art. 363 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, datorate Ministerului Sănătății Publice, cuprinse în accizele datorate în perioada de raportare înscrise la rândul 1.

Pe rândul 3 „Suma de plată” se înscrie suma reprezentând diferența dintre suma datorată și suma deductibilă, respectiv dintre suma înscrisă la rândul 1 și suma înscrisă la rândul 2.

Pe rândul 4 „Suma de restituit” se înscrie suma reprezentând acciza de restituit, potrivit legii, rezultată în perioada de raportare.

B5. Pentru impozitul pe salarii prevăzut la poziția 18 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, formularul se completează în conformitate cu art. 57 din Codul fiscal.

Pe rândul „Suma datorată” se înscrie suma reprezentând impozitul pe veniturile din salarii datorat în perioada de raportare.

În tabelul 1.2.9. este prezentat nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat al statului la care s-a mai făcut referire anterior, obligații care fac obiectul raportării prin Declarația 100.

Tabelul 1.2.9.

NOMENCLATORUL
obligațiilor de plată la bugetul general consolidat

Nr. crt.	Denumire obligație bugetară	Temel legal
1	Impozit pe profit (datorat de băncile comerciale)	art. 13 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
2	Impozit pe profit (datorat de persoane juridice române, altele decât cele de la pct. 1)	art. 13 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
3	Impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice	art. 13 lit. c) și e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
4	Impozit pe profit datorat de persoane juridice străine	art. 13 lit. b), c) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
5	Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice	art. 36 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
6	Impozit pe veniturile microîntreprinderilor	art. 103 și art. 105 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
7	Impozit pe veniturile microîntreprinderilor din asociere datorat de persoane fizice	art. 111 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
8	Accize pentru bere	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
9	Accize pentru vinuri	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
10	Accize pentru băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
11	Accize pentru produse intermediare	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
12	Accize pentru alcool etilic	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

13	Accize pentru produse din tutun	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
14	Accize pentru uleiuri minerale	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
15	Accize pentru cafea	art. 207 lit. a), b) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
16	Accize pentru alte produse	art. 207 lit. d) - f), lit. h) - l), lit. n) și lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
17	Impozit la țigăieul și la gazele naturale din producția internă	art. 215 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
18	Impozit pe veniturile din salarii	art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
19	Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală	art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
20	Impozit pe veniturile din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară	art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
21	Impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil	art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
22	Impozit pe veniturile obținute din vânzarea bunurilor în regim de consignație și din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial	art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
23	Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice	art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
24	Impozit pe veniturile din dobânzi	art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
25	Impozit pe câștigurile din transferul titlurilor de valoare	art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

26	Impozit pe veniturile din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și alte operațiuni similare	art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
27	Impozit pe veniturile din pensii	art. 70 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
28	Impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc	art. 77 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
29	Impozit pe alte venituri ale persoanelor fizice	art. 78 și art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
30	Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoanele fizice	art. 114 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
31	Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoanele juridice	art. 114 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
32	Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare
33	Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați	Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare
34	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare
35	Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator	Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare
36	Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru șomeri	Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare
37	Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare

38	Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator	Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare
39	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare
40	Contribuția de asigurări sociale datorată pentru persoanele pentru care plata drepturilor se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj	Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare
41	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată pentru persoanele pentru care plata drepturilor se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare
42	Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată pentru persoanele care se află în concediu medical, conform Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, și alte deduceri conform legislației specifice privind contribuțiile sociale	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 (alin. 2, art. 54), cu modificările și completările ulterioare; Normele de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr. 1.2)
43	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată pentru persoanele care satisfac stagiul militar în termen	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare
44	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată pentru persoanele care execută o pedeapsă privativă de libertate sau se află în arest preventiv	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare
45	Vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neincadrate	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare
46	Taxa asupra activităților dăunătoare sănătății	Ordonanța Guvernului nr. 22/1992 privind finanțarea ocrotirii sănătății aprobată prin Legea nr. 114/1992, cu modificările și completările ulterioare
47	Taxa de timbru social asupra valorii autovehiculelor noi din import, cu capacitate cilindrică de minimum 2000 cm ³	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 118/1999 privind înființarea și utilizarea Fondului național de solidaritate, cu modificările și completările ulterioare

48	Taxa pe jocuri de noroc datorată anticipat sau lunar, pe perioada de valabilitate a licenței de exploatare a jocurilor de noroc	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 69/1998 privind regimul de autorizare a activităților din domeniul jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare
49	Taxa pe jocuri de noroc regularizată periodic, în funcție de realizări, datorată pentru perioada de raportare	
50	Taxa de timbru social asupra jocurilor de noroc	Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 118/1999 privind înființarea și utilizarea Fondului național de solidaritate, cu modificările și completările ulterioare
51	Cota din veniturile realizate de persoanele juridice române care prestează activitățile prevăzute la art. 2 lit. a) din OG nr. 47/1998 privind constituirea și utilizarea Fondului special al aviației civile	Ordonanța Guvernului nr. 47/1998 privind constituirea și utilizarea Fondului special al aviației civile, cu modificările și completările ulterioare
52	*** Eliminată	
53	Taxa pe activitatea de prospecțiune, explorare, exploatare a resurselor minerale	Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare
54	Redevențe miniere	Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare
55	Redevențe petroliere	Legea petrolului nr. 238/2004
56	Taxa pentru autorizarea și controlul activității nucleare	Legea nr. 193/2003 pentru modificarea și completarea Legii nr. 111/1996 privind desfășurarea în siguranță a activităților nucleare
57	Vărsăminte din profitul net	Ordonanța Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, cu modificările și completările ulterioare
58	Impozit pe veniturile din lichidare/dizolvare fără lichidare a unei persoane juridice	art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
59	Impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal	art. 77 ² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
60	Accize pentru electricitate	art. 162 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

61	Contribuția de asigurări de sănătate pentru persoanele aflate în concediu pentru creșterea copilului	art. 20 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 148/2005 privind susținerea familiei în vederea creșterii copilului
62	Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator	art. 5 lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare
63	Contribuția pentru concedii și indemnizații datorate de persoanele aflate în șomaj	art. 5 lit. b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare
64	Accize pentru autoturisme și autoturisme de teren	art. 207 lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
65	Accize pentru aparate de aer condiționat	art. 207 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
66	Contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru produsele din tutun din producția internă	art. 363 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății
67	Contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru produsele din tutun din import	art. 363 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății
68	Contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru băuturile alcoolice din producția internă	art. 363 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății
69	Contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru băuturile alcoolice din import	art. 363 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății
70	Impozit pe profit scutit, conform art. 38 alin. (1) din Codul fiscal	art. 38 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
71	Impozit pe profit scutit, conform art. 38 alin. (3) din Codul fiscal	art. 38 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
72	Impozit pe profit scutit, conform art. 38 alin. (8), (9) sau (11) din Codul fiscal	art. 38 alin. (8), (9) sau (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
73	Cota suplimentară de 20% din valoarea investițiilor prevăzute de art. 38 alin. (13) din Codul fiscal	art. 38 alin. (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare



Obligațiile prevăzute la rândurile 59 și 60 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat se declară lunar de către contribuabili, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă.

Pentru obligațiile prevăzute la aliniatul anterior, la completarea formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” se au în vedere instrucțiunile prevăzute mai jos.

Contribuțiile prevăzute la rândurile 66, 67, 68 și 69 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat se declară de către plătitori, lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea produselor accizabile, în conformitate cu normele de aplicare a prevederilor titlului XI din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și instrucțiunile de completare prevăzute la lit. B1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 281/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilii care beneficiază de facilități fiscale, în conformitate cu dispozițiile art. 38 alin. (1), (3), (8), (9), (11) și (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, declară trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, indicatorii prevăzuți la rândurile 70, 71, 72 sau 73, după caz, din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat. Sumele se înscriu la rândul 1 din formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, fără completarea rândului 3 din formular.

În situația în care în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, depus la organul fiscal competent pentru perioada de raportare, nu au fost cuprinse toate impozitele, taxele și contribuțiile sociale pentru care există obligația declarării, conform legii, plătitorul are obligația completării și depunerii unui nou formular 100 pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale nedeclarate. Data declarării impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale cuprinse în formularul depus ulterior este data înregistrării acestuia la organul fiscal competent sau data depunerii acestuia la poștă, după caz, conform legii.

Corectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale declarate eronat se face prin depunerea unei declarații fiscale rectificative, în condițiile legii.

Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și păstrare a formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” sunt prezentate în continuare.

Caracteristici de tipărire: se utilizează echipament informatic pentru completare și editare cu ajutorul programului de asistență, asigurat gratuit de către unitățile fiscale teritoriale.

Se utilizează la declararea obligațiilor de plată la bugetul general consolidat, datorate de persoanele juridice și persoanele fizice care au calitatea de plătitor de impozite, taxe și contribuții sociale, conform legislației în vigoare.

Se întocmește de toți plătitorii de impozite, taxe și contribuții sociale, cărora le revin obligațiile de plată cuprinse în nomenclatorul prezentat în tabelul 1.2.9.

Declarația 100 *circulă:*

- în format electronic, la organul fiscal competent;
- în format hârtie, în două exemplare listate, semnate și stampilate potrivit legii;
- un exemplar însoțește discheta depusă la organul fiscal;
- un exemplar la plătitorul de impozite, taxe și contribuții fiscale;

Se arhivează la organul fiscal:

- formatul electronic, în arhiva de documente electronice;
- formatul hârtie, la dosarul fiscal al plătitorului de impozite și taxe.

Declarația privind impozitul pe profit (formular 101)

Modelul declarației privind impozitul pe profit este cel din Tabelul 1.2.10.

Tabelul 1.2.10.

Modelul declarației privind impozitul pe profit

101 DECLARAȚIE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

Anul [][][][]

Ministerul Finanțelor
Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Declarație rectificativă ☐
Se completează cu X în cazul
declarațiilor rectificative

A. Date de identificare ale plătitorului

Cod de identificare fiscală:

Denumire

Județ Localitate

Strada Număr Bloc Scara Ap.

Cod poștal Sector Tel. Fax E-mail

B. Date privind impozitul pe profit

- Lei -

Nr. crt.	DENUMIRE INDICATORI		SUME
1	Venituri din exploatare	1	
2	Cheltuieli de exploatare	2	
3	Rezultat din exploatare (rd. 1 – rd. 2)	3	
4	Venituri financiare	4	
5	Cheltuieli financiare	5	
6	Rezultat financiar (rd. 4 – rd. 5)	6	
7	Venituri extraordinare	7	
8	Cheltuieli extraordinare	8	
9	Rezultat extraordinar (rd. 7 – rd. 8)	9	
10	Rezultat brut (rd. 3 + rd. 6 + rd. 9)	10	
11	Elemente similare veniturilor	11	
12	Elemente similare cheltuielilor	12	
13	Rezultat după includerea elementelor similare veniturilor/cheltuielilor (rd. 10 + rd. 11 – rd. 12)	13	
14	Amortizare fiscală	14	
15	Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă	15	
16	Rezerva legală deductibilă	16	
17	Rezerve deductibile constituite de: bănci, fonduri de garantare, societăți de credit ipotecar și cooperative de credit	17	
18	Alte sume deductibile	18	
19	Total deduceri (rd. 14 la rd. 18)	19	
20	Dividende primite de la altă persoană juridică română	20	
21	Alte venituri neimpozabile	21	
22	Total venituri neimpozabile (rd. 20+ rd. 21)	22	
23	Profit/pierdere (rd. 13 – rd. 19 – rd. 22)	23	
24	Cheltuieli cu impozitul pe profit	24	



25	Cheltuieli cu impozitul pe profitul/venitul realizat în străinătate	25	
26	Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalități de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate între persoane rezidente	26	
27	Cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege	27	
28	Cheltuieli de sponsorizare și/sau mecenat, burse private, efectuate potrivit legii	28	
29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	29	
30	Cheltuieli cu provizioanele și cu rezervele care depășesc limita prevăzută de lege	30	
31	Cheltuieli cu dobânzile nedeductibile, care nu sunt reportate pentru perioada următoare	31	
32	Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare	32	
33	Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	33	
34	Alte cheltuieli nedeductibile	34	
35	Total cheltuieli nedeductibile (rd. 24 la rd. 34)	35	
36	Total profit impozabil/pierdere fiscală pentru anul de raportare, înainte de reportarea pierderii (rd. 23 + rd. 35)	36	
37	Pierdere fiscală în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare	37	
38	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți	38	
39	Profit impozabil/Pierdere fiscală, de recuperat în anii următori (rd. 36 – rd. 37 + rd. 38)	39	
40	Total impozit pe profit (rd. 40.1 la rd. 40.3), din care:	40	
40.1	Impozit aferent profitului ce se impune cu cota de 16%	40.1	
40.2	Impozit de 5% aplicat veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, a discotecilor și a cazinourilor sau pariurilor sportive	40.3	
41	Total credit fiscal (rd. 41.1 la rd. 41.3)	41	
41.1	Credit fiscal extern	41.1	
41.2	Impozit pe profit scutit	41.2	
41.3	Reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare	41.3	
42	Impozit pe profit datorat (rd. 40 – rd. 41)	42	
43	Sume reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege	43	
44	Impozit pe profit datorat final (rd. 42 – rd. 43)	44	
45	Impozit pe profit stabilit în urma inspecției fiscale pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular	45	
46	Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin Declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat	46	
47	Diferența de impozit pe profit datorat [(rd. 44 – (rd. 45 + rd. 46))]	47	

Cod MFP 14.13.01.04

Nr. de evidență a plății

Cod bugetar

Prezenta declarație reprezintă titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii. Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declarație sunt corecte și complete.

Nume, prenume

Funcția

Loc rezervat organului fiscal

Nr. înregistrare:

Data:

Semnătura și ștampila

Instrucțiunile și normele metodologice pentru completarea formularului „Declarație privind impozitul pe profit” 101 sunt prezentate în continuare.

I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune *anual* de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de *15 februarie*, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit. Aceștia nu mai au obligația de a declara în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” pentru trimestrul IV al anului de raportare o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal (respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare), o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru *depunerea situațiilor financiare* pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Codului fiscal, ale Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale. În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind „X” în spațiul special prevăzut în acest scop.

2. Declarația privind impozitul pe profit se depune în *format electronic*, la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul își are domiciliul fiscal sau acesta este luat în evidența fiscală, după caz.

Formularul se editează în 2 exemplare:

- 1 exemplar se depune la *unitatea fiscală*, împreună cu *suportul electronic*;
- 1 exemplar se păstrează de *plătitor*.

II. Completarea declarației.

– Secțiunea A „Date de identificare ale plătitorului”

În caseta „Cod de identificare fiscală” se înscrie codul de înregistrare fiscală sau codul unic de înregistrare, după caz.

Rubricile privind adresa se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal al plătitorului.

– Secțiunea B „Date privind impozitul pe profit”

Rândurile 1-10 – se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului. La rândul 2 – „Cheltuieli de exploatare” – se înscrie și cheltuiala cu impozitul pe profit.

În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).

Rândul 11 – se completează cu sumele reprezentând:

– diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat”, ca urmare a retratării sau transpunerii, care devin impozabile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retrată sau transpusă;



– rezervele care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, devenite impozabile în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul fiscal;

– veniturile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil conform art. 19 alin. (3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor legale, în vigoare.

Rândul 12 – se completează cu sumele reprezentând:

a) diferențe nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat”, ca urmare a retratării sau transpunerii, la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăată sau transpusă;

b) cheltuielile de administrare capitalizate în valoarea stocurilor (la data scăderii din gestiune a stocului respectiv);

c) valoarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare și valoarea mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar rămase de recuperat, corespunzător duratei inițiale de amortizare, după caz (la modificarea valorii minime de intrare a mijloacelor fixe);

d) cheltuielile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil conform art. 19 alin. (3) din Codul fiscal.

Rândul 14 – se completează cu suma reprezentând amortizarea fiscală determinată conform prevederilor art. 24 din Codul fiscal.

Rândul 15 – se completează cu sumele reprezentând cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar care sunt reportate din anii fiscali anteriori, conform prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul fiscal. Aceste sume vor fi preluate de la rândul 32 din Declarația privind impozitul pe profit, depusă pentru anul anterior.

Rândul 16 – se completează cu valoarea reprezentând constituirea sau creșterea netă a rezervei legale, în perioada de raportare, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Rândul 17 – sumele de natura rezervelor, altele decât cele de la rândul 16, constituite din profitul brut de către societățile comerciale bancare, alte instituții de credit autorizate, societățile de credit ipotecar, fondurile de garantare și cooperativele de credit, potrivit actelor normative specifice de organizare și funcționare.

Rândul 18 – se completează cu valoarea

a) altor deduceri la calculul profitului impozabil, conform dispozițiilor din Codul fiscal;

b) reprezentând deducerea suplimentară în cotă de 20% din valoarea investițiilor noi realizate în condițiile Legii nr. 332/2001 privind promovarea investițiilor directe cu impact semnificativ în economie, cu modificările ulterioare și ale Ordonanței Guvernului nr. 65/2001 privind constituirea și funcționarea parcurilor industriale, aprobată și modificată prin Legea nr. 490/2002.

Rândul 20 – se completează cu veniturile financiare reprezentând dividendele pe care contribuabilul le-a primit de la o altă persoană juridică română.

Rândul 21 – se completează cu valorile corespunzătoare altor venituri neimpozabile, altele decât cele înregistrate la rândul 20, prevăzute la art. 20 și la art. 38 alin. (12) din Codul fiscal.

Rândul 24 – se completează cu sumele reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit, curent și amânat, înregistrate în evidența contabilă.

Rândul 25 – se completează cu cheltuielile cu impozitul pe profitul/veniturile realizate în străinătate, reflectate drept cheltuielă în evidența contabilă.

Rândul 26 – se înscriu valorile reprezentând cheltuielile reglementate de art. 21 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Rândul 27 – se înscrie valoarea cheltuielilor de protocol care depășește limita prevăzută la art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Rândul 28 – se înscrie valoarea cheltuielilor de sponsorizare și/sau mecenat și cu bursele private, efectuate potrivit legii și înregistrate în contabilitate.

Rândul 29 – se înscrie valoarea cheltuielilor cu amortizarea, înregistrată în contabilitate.

Rândul 30 – se înscriu toate sumele înregistrate la cheltuieli în contabilitate, angajate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor și a rezervelor, peste limitele sau în alte condiții decât cele prevăzute la art. 22 din Codul fiscal.

Rândul 31 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile nedeductibile fiscal, care nu sunt reportate pentru perioada următoare, în conformitate cu prevederile art. 23 alin. (5) din Codul fiscal.

Rândul 32 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile și cu diferențele de curs valutar aferente anului fiscal de raportare și al anilor anteriori, nedeductibile fiscal pentru anul fiscal curent, dar care sunt reportate pentru perioada următoare, potrivit prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul fiscal.

Rândul 33 – se completează cu valoarea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. d) din Codul fiscal.

Rândul 34 – se completează cu sumele reprezentând alte cheltuieli nedeductibile cum sunt:

- depășirile limitelor admisibile, stabilite prin dispozițiile art. 21 alin. (3) din Codul fiscal, cu excepția celor de la lit. a), g), h), i);
- cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (4) din Codul fiscal, cu excepția celor de la lit. a), b), i) și p);
- alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Rândul 37 – se completează cu sumele reprezentând pierderile înregistrate în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare, conform prevederilor art. 32 alin. (2) și art. 33 alin. (3) din Codul fiscal.

Rândul 38 – se completează cu valoarea pierderilor fiscale de recuperat din perioadele anterioare, atât din activitățile din România, cât și din cele din surse externe. Nu se includ la acest rând pierderile fiscale din anii anteriori, reglementate de art. 32 alin. (2) și art. 33 alin. (3) din Codul fiscal, nerecuperabile din profitul impozabil al anului de raportare. Valorile se înregistrează cu semnul „-” (minus).

Rândul 40.1 – se înscrie suma rezultată din aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil care se impune cu această cotă.

Rândul 40.2 – se completează cu suma reprezentând impozitul de 5% aplicat asupra veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, în condițiile reglementate de art. 18 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Rândul 41.1 – se completează cu valoarea cea mai mică dintre următoarele două valori, pe fiecare stat din care se obțin venituri prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă, venituri impuse atât în România cât și în statul străin respectiv:

1. suma impozitelor plătite, direct sau indirect prin reținere la sursă și virate de o altă persoană, către acel stat străin, pentru profiturile sediilor permanente din acel stat sau pentru alte venituri provenite din acel stat, confirmate de documentele ce atestă plata acestora;

2. suma egală cu impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) din Codul fiscal la:

– profiturile impozabile obținute de sediile permanente din acel stat străin, profituri calculate în conformitate cu prevederile Titlului II din Codul fiscal;

– celelalte venituri obținute în acel stat străin.

Rândul 41.2 – se înscrie suma ce reprezintă scutirea de la plată a impozitului pe profit realizat din activitatea desfășurată pe durata de existență a zonei defavorizate, etc.

Rândul 41.3 – se înscriu sumele ce reprezintă reduceri ale impozitului pe profit, calculate potrivit legislației în vigoare, exclusiv deducerea privind sponsorizarea și/sau mecenatul și cu bursele private, efectuate potrivit legii.

Rândul 43 – se înscriu sumele reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea și/sau mecenatul în limitele și în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal, precum și cu bursele private, potrivit legii.

Rândul 45 – se înscrie suma reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală, pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular.

Rândul 46 – se înscriu sumele reprezentând impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin Declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat.

Declarația privind accizele

Declarația privind accizele este prezentată în tabelul 1.2.11.

Tabelul 1.2.11.

Declarația privind accizele

120 DECONT PRIVIND ACCIZELE

Anul

Ministerul Finanțelor
Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Declarație rectificativă ☐

Se completează cu X în cazul declarațiilor rectificative

DATELE DE IDENTIFICARE ALE PLĂTITORULUI

Cod de identificare fiscală:

Denumire

Județ Localitate

Strada Număr Bloc Scara Ap.

Cod poștal Sector Tel. Fax E-mail

I. PENTRU PRODUSELE SUPUSE ACCIZELOR ARMONIZATE			
Denumirea produsului sau a Grupei de produse	Cantitate livrată sau importată	UM	Acciza datorată (lei)
1	2	3	4
A. Bere, din care:			
1. Bere produsă de producătorii independenți cu o capacitate de producție anuală ce nu depășește 200 mii hl			
B. Vinuri:			
1. Vinuri liniștite			
2. Vinuri spumoase			
C. Băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri:			
1. Liniștite			
2. Spumoase			
D. Produse intermediare			
E. Alcool etilic			
TOTAL alcool și băuturi alcoolice (rd. A + rd. B + rd. C + rd. D + rd. E)			
F. Produse din tutun:			
1. Țigarete*			
2. Țigări și țigări de foi			
3. Tutun destinat fumatului, din care:			
3.1. Tutun destinat rulării în țigarete			
G. Uleiuri minerale și electricitate			
1. Benzine cu plumb			
2. Benzine fără plumb			
3. Motorine			
4. Păcură			
5. Gaze petroliere lichefiate, din care:			
5.1. Utilizate drept carburant			
5.2. Utilizate pentru încălzire			
5.3. Utilizate în consum casnic			
6. Gaz natural utilizat drept carburant			
7. Petrol lampant (inclusiv kerosen), din care:			
7.1. Utilizat drept carburant			
7.2. Utilizat pentru încălzire			
8. Benzen, toluen, xileni și alte amestecuri de hidrocarburi aromatice			
9. Electricitate			
9.1. Electricitate utilizată în scop comercial			
9.2. Electricitate utilizată în scop necomercial			
Total I (rd. A + rd. B + rd. C + rd. D + rd. E + rd. F + rd. G)			
II. Alte produse accizabile conf. art. 208 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare			
1. Cafea verde			
2. Cafea prăjită, inclusiv cafea cu înlocuitori			
3. Cafea solubilă, inclusiv amestecuri cu cafea solubilă			
Total II (rd. 1 + rd. 2 + rd. 3)			

III. ALTE PRODUSE SUPUSE ACCIZELOR AD-VALOREM conf. art. 208 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Denumirea produsului sau a grupei de produse	Contravaloarea bunurilor livrate exclusiv accizele (lei)	Valoarea în vamă plus taxe vamale și alte taxe speciale (lei)	Acciza datorată (lei)
1	2	3	4
1. Confecții din blănuri naturale (cu excepția celor de iepure, oaie, capră)			
2. Articole din cristal			
3. Bijuterii din aur și/sau din platină, cu excepția verighetelor			
4. Produse de parfumerie			
4.1. Parfumuri, din care:			
4.1.1. Ape de parfum			
4.2. Ape de toaletă, din care:			
4.2.1 Ape de colonie			
5. Aparare video de înregistrat sau de reprodus, chiar încorporând un receptor de semnale videofonice; combine audio			
6. Dublu radiocasetofoane cu redare de pe bandă magnetică sau compact disc			
7. Aparare de luat imagini fixe și alte camere video cu înregistrare; aparare fotografice numerice			
8. Cuptoare cu microunde			
9. Aparare pentru condiționat aer			
10. Arme de vânătoare și arme de uz individual, altele decât cele de uz militar sau de sport			
11. Iahturi și bărci cu sau fără motor pentru agrement			
11.1. Iahturi			
11.2. Bărci cu sau fără motor pentru agrement			
12. Autoturisme și autoturisme de teren (inclusiv din import rulate)			
12.1. echipate cu motor cu benzină:			
12.1.1. cu capacitatea cilindrică sub 1.601 cm ³			
– autoturisme noi			
– autoturisme rulate			
12.1.2. cu capacitatea cilindrică între 1.601 și 1.800 cm ³			
– autoturisme noi			
– autoturisme rulate			
12.1.3. cu capacitatea cilindrică între 1.801 și 2.000 cm ³			
– autoturisme noi			
– autoturisme rulate			
12.1.4. cu capacitatea cilindrică între 2.001 și 2.500 cm ³			
– autoturisme noi			
– autoturisme rulate			
12.1.5. cu capacitatea cilindrică peste 2.500 cm ³			
– autoturisme noi			
– autoturisme rulate			

12.2. echipate cu motor Diesel:			
12.2.1. cu capacitatea cilindrică sub 1.601 cm ³			
- autoturisme noi			
- autoturisme rulate			
12.2.2. cu capacitatea cilindrică între 1.601 și 2.000 cm ³			
- autoturisme noi			
- autoturisme rulate			
12.2.3. cu capacitatea cilindrică între 2.001 și 2.500 cm ³			
- autoturisme noi			
- autoturisme rulate			
12.2.4. cu capacitatea cilindrică între 2.501 și 3.200 cm ³			
- autoturisme noi			
- autoturisme rulate			
12.2.5. cu capacitatea cilindrică peste 3.200 cm ³			
- autoturisme noi			
- autoturisme rulate			
TOTAL III (de la rd. I la rd. 12)			
TOTAL (Total I + Total II + Total III)			

Cod 14.13.01.03

*) În cazul țigaretelor, valoarea accizei totale datorată va include și valoarea aferentă accizei calculată în cotă procentuală.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele sunt corecte și complete.

Nume, prenume

Semnătura și ștampila

Funcția

Loc rezervat organului fiscal

Nr. înregistrare

Data

Instrucțiunile privind completarea formularului 120 și principalele reguli privind regimul acestuia sunt prezentate în continuare.

1. Formularul 120 „Decont privind accizele” (cod 14.13.01.03) se completează și se depune *anual* de către plătitorii de accize până la data de 30 aprilie a anului următor celui de raportare.

2. Decontul privind accizele se depune în format electronic la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul își are domiciliul fiscal sau acesta este luat în evidența fiscală, după caz.

3. Formularul se editează în două exemplare:

- un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic;
- un exemplar se păstrează de plătitorul de accize.

În decont se vor înscrie *sumele cumulate* pentru anul de raportare.

4. Dacă plătitorul corectează decontul depus inițial, decontul rectificativ se întocmește pe același model de formular, înscriind „X” în spațiul special prevăzut în acest scop.

5. Caracteristici de tipărire – se utilizează echipament informatic pentru completare și editare cu ajutorul programului de asistență, asigurat gratuit, de către unitățile fiscale teritoriale.

6. Decontul privind accizele se utilizează la declararea obligației de plată la bugetul general consolidat, datorată de persoanele juridice și persoanele fizice care au calitatea de *plătitor de accize*, conform legislației în vigoare.

7. Se întocmește de toți plătitorii de accize cărora le revine această obligație de plată.

8. Decontul privind accizele circulă:

- în format electronic, la organul fiscal competent;
- în format hârtie, în două exemplare listate, semnate și ștampilate potrivit legii;
- un exemplar însoțește discheta depusă la organul fiscal;
- un exemplar se păstrează la plătitorul de accize.

9. Se arhivează la organul fiscal:

- formatul electronic, în arhiva de documente electronice;
- formatul hârtie, la dosarul fiscal al plătitorului de accize.

DECLARAȚIE 010 – Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane juridice, asociații familiale și asocieri fără personalitate juridică (010)

Declarația de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane juridice, asociații familiale și asocieri fără personalitate juridică (010) este prezentată în tabelul 1.2.12.

Tabelul 1.2.12.

Declarația de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane juridice, asociații familiale și asocieri fără personalitate juridică (010)

		ROMÂNIA
		MFP
010	DECLARAȚIE DE ÎNREGISTRARE FISCALĂ/DECLARAȚIE DE MENȚIUNI PENTRU PERSOANE JURIDICE, ASOCIAȚII FAMILIALE ȘI ASOCIAȚII FĂRĂ PERSONALITATE JURIDICĂ	MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

1.	FELUL DECLARAȚIEI	
1.1.	Declarație de înregistrare ☐	1.2. Declarație de mențiuni ☐
2.	Date de identificare a contribuabilului	
2.1.	Cod de înregistrare fiscală/Cod unic de înregistrare	
2.2.	Denumire	
2.3.	Județ	Sector
2.4.	Localitate	
2.5.	Strada	Nr. Bloc Scara
	Etaaj	Ap. Cod poștal
2.5.1.	Țara	
2.6.	Telefon	Fax E-mail
2.7.	persoană juridică ☐ asociație familială ☐	persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial ☐ asocieri fără personalitate juridică ☐

	Scara	Etaaj	Ap.
	Cod poștal	Telefon	
	Fax	E-mail	Țara
3.5.	Cod de identificare fiscală		
	Codul de identificare fiscală a unității divizate		
3.6.	Forma juridică		
3.7.	Forma de proprietate		
3.8.	Banca		Cont

Cod M.F.P. 14.13.01.10.11/1

A3/t2

4.	Date privind vectorul fiscal	
4.1.	Plătitor de T.V.A.	
	La înființare	
4.1.1.	Cifra de afaceri anuală din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere pe care estimați că o veți realiza,	
	din care:	
4.1.1.1.	din operațiuni taxabile	
4.1.1.2.	din operațiuni scutite cu drept de deducere	
4.1.2.	Declarați că realizați operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere din care estimați că veți obține o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut de lege, dar doriți să optați pentru aplicarea regimului normal de T.V.A.?	☐
4.1.3.	Realizați în exclusivitate operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A.?	☐
4.1.3.1.	Declarați că desfășurați în exclusivitate operațiuni scutite din arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege, dar doriți să optați pentru taxarea acestora?	☐
	Ulterior înregistrării fiscale	
4.1.4.	Înregistrare prin depășirea plafonului de scutire prevăzut de lege	☐
4.1.5.	Înregistrare prin opțiune, dacă realizați operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere din care obțineți o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut de lege, dar optați pentru aplicarea regimului normal de T.V.A.	☐
4.1.6.	Înregistrare prin opțiune, dacă realizați în exclusivitate operațiuni scutite din arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege, dar optați pentru taxarea acestora	☐
4.1.7.	Cifra de afaceri obținută în anul precedent din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere	
4.1.7.1.	Plata lunară	☐

	Scara	Etaaj	Ap.
	Cod poștal	Telefon	
	Fax	E-mail	Țara
3.5.	Cod de identificare fiscală Codul de identificare fiscală a unității divizate		
3.6.	Forma juridică		
3.7.	Forma de proprietate		
3.8.	Banca	Cont	

Cod M.F.P. 14.13.01.10.11/1 A3/t2

4.	Date privind vectorul fiscal	
4.1.	Plătitor de T.V.A.	
	La înființare	
4.1.1.	Cifra de afaceri anuală din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere pe care estimați că o veți realiza,	
	din care:	
4.1.1.1.	din operațiuni taxabile	
4.1.1.2.	din operațiuni scutite cu drept de deducere	
4.1.2.	Declarați că realizați operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere din care estimați că veți obține o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut de lege, dar doriți să optați pentru aplicarea regimului normal de T.V.A.?	☐
4.1.3.	Realizați în exclusivitate operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A.?	☐
4.1.3.1.	Declarați că desfășurați în exclusivitate operațiuni scutite din arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege, dar doriți să optați pentru taxarea acestora?	☐
	Ulterior înregistrării fiscale	
4.1.4.	Înregistrare prin depășirea plafonului de scutire prevăzut de lege	☐
4.1.5.	Înregistrare prin opțiune, dacă realizați operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere din care obțineți o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut de lege, dar optați pentru aplicarea regimului normal de T.V.A.	☐
4.1.6.	Înregistrare prin opțiune, dacă realizați în exclusivitate operațiuni scutite din arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege, dar optați pentru taxarea acestora	☐
4.1.7.	Cifra de afaceri obținută în anul precedent din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere	
4.1.7.1.	Plata lunară	☐
4.1.7.2.	Plata trimestrială	☐
	Scoatere din evidență	
4.1.8.	Ca urmare a încetării activității	☐ începând cu data de .../.../....
4.1.8.1.	Ca urmare a desfășurării în exclusivitate de operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A.	☐ începând cu data de .../.../....

4.1.7.2.	Plata trimestrială	☐
	Scoatere din evidență	☐
4.1.8.	Ca urmare a încetării activității	☐ începând cu data de .../.../....
4.1.8.1.	Ca urmare a desfășurării în exclusivitate de operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A.	☐ începând cu data de .../.../....
4.2.	Plătitor de accize	☐
4.2.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.2.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.3.	Plătitor de impozit pe țigări și pe gaze naturale din producția internă	☐
4.3.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.3.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.4.	Plătitor de taxă pentru jocuri de noroc	☐
4.4.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.4.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.5.	Plătitor de taxe și redevențe în activitatea petrolieră și minieră	☐
4.5.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.5.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.6.	Plătitor de impozit pe venitul din salarii și pe venituri asimilate salariilor	☐
4.6.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.6.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.7.	Plătitor de impozit pe profit	☐
4.7.1.	Plata lunară	☐
4.7.2.	Plata trimestrială	☐
4.7.3.	Plata anuală	☐
4.7.4.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.7.5.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.8.	Plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor	☐
4.8.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.8.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.9.	Contribuții	
4.9.1.	Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate	☐
4.9.1.1.	Luare în evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.9.1.2.	Scoatere din evidență	☐ începând cu data .../.../....
4.9.2.	Contribuția pentru asigurări de șomaj	☐

4.9.2.1.	Luare în evidență	☐	Începând cu data .../.../....
4.9.2.2.	Scoatere din evidență	☐	Începând cu data .../.../....
4.9.3.	Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale	☐	
4.9.3.1.	Luare în evidență	☐	Începând cu data .../.../....
4.9.3.2.	Scoatere din evidență	☐	Începând cu data .../.../....
4.9.4.	Contribuția de asigurări sociale	☐	
4.9.4.1.	Luare în evidență	☐	Începând cu data .../.../....
4.9.4.2.	Scoatere din evidență	☐	Începând cu data .../.../....
5.	Date privind starea contribuabilului		
5.1.	INACTIVITATE TEMPORARĂ		
	Suspendare activitate	☐	de la data .../.../....
	Reluare activitate	☐	de la data .../.../....
5.2.	DIZOLVARE CU LICHIDARE		
	Începerea procedurii de lichidare	☐	de la data .../.../....
	Radiere	☐	de la data .../.../....
5.3.	DIZOLVARE FĂRĂ LICHIDARE		
	Divizare	☐	de la data .../.../....
	Fuziune	☐	de la data .../.../....
	Codul de identificare fiscală a unității rezultate în urma fuziunii	☐	
5.4.	RADIERE	☐	de la data .../.../....

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete.

Numele persoanei care face declarația
 Semnătura Ștampila
 Data: .../.../....

Se completează de organul fiscal

Denumire organ fiscal
 Număr de înregistrare Data înregistrării: .../.../....
 Numele și prenumele persoanei care a verificat
 Nr. legitimație

Instrucțiunile de completare a formularului „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane juridice, asociații familiale și asocieri fără personalitate juridică (010)” sunt prezentate în continuare.

Regulă importantă: se completează în două exemplare, la mașina de scris sau echipamente similare.

1. Felul declarației

Se marchează cu „X” unul din punctele 1.1. sau 1.2., după caz. Declarația de înregistrare se completează la înființare, iar declarația de mențiuni se completează ori de câte ori se modifică datele declarate anterior.

În cazul declarației de mențiuni se completează toate rubricile formularului cu datele valabile la momentul declarării, indiferent dacă acestea au mai fost declarate.

2. Date de identificare ale contribuabilului

2.1. Cod de înregistrare fiscală/cod unic de înregistrare

Nu se completează la înregistrarea inițială.

În cazul în care declarația de mențiuni este completată de reprezentantul fiscal se va trece codul de înregistrare fiscală a persoanei juridice străine (contribuabilul).

2.2. – 2.6. Se completează cu denumirea și adresa contribuabilului.

În cazul în care declarația este completată de către reprezentantul fiscal al persoanei juridice străine care potrivit legii își îndeplinește obligațiile fiscale prin reprezentant fiscal, se vor trece datele de identificare ale persoanei juridice străine (contribuabilul).

Dacă declarația se completează pentru înregistrarea fiscală a unui punct de lucru stabil, la acest capitol se vor înscrie datele de identificare ale punctului de lucru stabil.

La rândul 2.2. – se completează cu denumirea unității cu personalitate juridică în componența căreia se află punctul de lucru, după care se înscrie în mod obligatoriu sintagma „punct de lucru stabil”.

În cazul în care declarația se completează pentru înregistrarea fiscală a unui sediu permanent, la acest capitol se vor înscrie datele de identificare ale sediului permanent.

2.7. Se marchează cu „X” de către contribuabil, în funcție de forma de organizare a activității.

3. Alte date privind contribuabilul

3.1. Număr autorizație de funcționare/Număr act legal de înființare

Se va înscrie, după caz, numărul autorizației de funcționare emise de organul competent, numărul actului normativ prin care s-a înființat contribuabilul, numărul hotărârii judecătorești de înființare sau altele asemenea.

În cazul în care declarația este completată de către reprezentantul fiscal propus, organul fiscal va înscrie numărul de înregistrare al deciziei de aprobare a calității de reprezentant fiscal, potrivit legii.

3.2. Cod CAEN al obiectului principal de activitate

Se va înscrie codul CAEN al obiectului principal de activitate, astfel cum a fost declarat cu ocazia înființării sau autorizării.

3.3. Felul sediului

Se marchează cu „X” felul sediului pentru care se solicită înregistrarea, după caz.

Codul de identificare fiscală a unității înființatoare se completează numai în cazul înregistrării unor sedii secundare, definite potrivit legii.

Pentru înregistrarea punctului de lucru stabil

a) se bifează căsuța „punct de lucru stabil”;

b) la rândul „codul de identificare fiscală a unității înființatoare” se înscrie codul agentului economic cu personalitate juridică ce l-a înființat.

Dacă declarația este *completată de reprezentantul fiscal* al persoanei juridice străine care, potrivit legii, își îndeplinește obligațiile fiscale prin reprezentant fiscal

a) se marchează „X” în căsuța „reprezentant fiscal”

b) se va completa codul de identificare fiscală a reprezentantului fiscal pentru activitatea proprie.

3.4. În cazul în care declarația este completată de către împuternicit sau reprezentant legal se vor înscrie datele de identificare ale acestuia, precum și numărul și data actului de împuternicire.

3.5. Codul de identificare fiscală a unității divizate – se completează în situația în care înființarea contribuabilului se face prin *divizare*.

3.6. Forma juridică

Se înscrie forma juridică conform nomenclatorului difuzat de Ministerul Finanțelor Publice, existent la sediul organului fiscal.

3.7. Forma de proprietate

Se înscrie forma de proprietate conform nomenclatorului difuzat de Ministerul Finanțelor Publice, existent la sediul organului fiscal.

3.8. Banca

Se completează numai de către contribuabilii care au cont deschis la bancă.

4. Date privind vectorul fiscal

4.1. Plătitor de T.V.A.

La înființare

4.1.1. Se estimează cifra de afaceri prognozată a se obține în cursul anului fiscal din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, conform obiectului de activitate.

4.1.1.1. Se estimează cifra de afaceri prognozată a se obține în anul fiscal din operațiuni taxabile.

4.1.1.2. Se estimează cifra de afaceri prognozată a se obține în anul fiscal din operațiuni scutite cu drept de deducere.

4.1.2. Se marchează cu X doar de către plătitorii care estimează că vor realiza o cifră de afaceri anuală din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere sub plafonul de scutire prevăzut de lege și optează pentru aplicarea regimului normal de T.V.A.

4.1.3. Se marchează cu X de către plătitorii care realizează în exclusivitate operațiuni care nu dau drept de deducere a T.V.A.

4.1.3.1. Se marchează cu X de către plătitorii care realizează exclusiv operațiuni de arendare, concesiune și închiriere de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege și optează pentru taxarea acestora.

Ulterior înregistrării fiscale

Rândurile 4.1.4. – 4.1.6. se completează numai în cazul în care s-a bifat căsuța 1.2.

Se marchează cu „X” în funcție de tipul înregistrării ca plătitor de T.V.A.: înregistrare prin depășirea plafonului de scutire sau prin opțiune.

Rândul 4.1.7. – se completează numai în cazul în care s-a bifat căsuța 1.2., înscriindu-se cifra de afaceri din anul precedent stabilită conform dispozițiilor Codului fiscal privitoare la T.V.A.

Rândurile 4.1.7.1. – 4.1.7.2. se marchează cu „X” la înființare sau ulterior înregistrării fiscale de către plătitorii de T.V.A. care, conform legii, sunt obligați la plata lunară sau trimestrială a acestui impozit, după caz.

Scoaterea din evidență

Rândurile 4.1.8. și 4.1.8.1. se completează numai în cazul în care s-a bifat căsuța 1.2.

Se marchează cu „X” în funcție de tipul scoaterii din evidență ca plătitor de T.V.A.

Data scoaterii din evidență se stabilește conform legislației în vigoare în materie de T.V.A.

Rândurile 4.2., 4.3., 4.4., 4.5., 4.6., 4.7. și 4.8., se marchează cu „X”, după caz, la înființare, de către contribuabilii care, conform legilor în vigoare, devin plătitori de accize, impozit pe țigări și gaze naturale din producție internă, jocuri de noroc, taxe și redevențe în activitatea petrolieră și minieră, impozit pe venitul din salarii și pe venituri asimilate salariilor, impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor, după caz.

Rândurile 4.2.1. – 4.2.2., 4.3.1. – 4.3.2., 4.4.1. – 4.4.2., 4.5.1. – 4.5.2., 4.6.1. – 4.6.2., 4.7.4. – 4.7.5., 4.8.1. – 4.8.2., se marchează cu „X”, după caz, în funcție de tipul modificării: luare în evidență sau scoatere din evidență, ulterior înregistrării fiscale, dacă s-a bifat căsuța 1.2. Data luării în evidență sau scoaterii din evidență se stabilește conform reglementărilor legale în materie.

Rândurile 4.7.1. – 4.7.3. se marchează cu „X” la înființare sau ulterior înregistrării fiscale numai de către plătitorii de impozit pe profit care, conform legilor în vigoare, sunt obligați la plata lunară, trimestrială sau anuală a acestui impozit, după caz.

4.9. Contribuții

Rândurile 4.9.1. – 4.9.4. se marchează cu „X” la înființare numai de către contribuabilii care, conform legilor în vigoare, sunt plătitori ai contribuțiilor respective.

Rândurile 4.9.1.1. – 4.9.1.2., 4.9.2.1. – 4.9.2.2., 4.9.3.1. – 4.9.3.2. și 4.9.4.1. – 4.9.4.2. se marchează cu „X”, după caz, în funcție de tipul modificării: luare în evidență sau scoatere din evidență, ulterior înregistrării fiscale, dacă s-a bifat căsuța 1.2. Data luării în evidență sau scoaterii din evidență se stabilește conform reglementărilor legale în materie.

5. Date privind starea contribuabilului

Se completează numai în cazul în care s-a bifat căsuța 1.2.

5.1. Inactivitate temporară – se completează în cazul în care se declară încetarea temporară a activității, respectiv reluarea activității.

Se completează data înscrierii mențiunii de inactivitate temporară în registrul comerțului, respectiv data reluării activității.

5.2. Dizolvare cu lichidare – se completează în cazul în care se declară începerea procedurii de lichidare, respectiv încheierea acesteia și radierea societății din registrul comerțului.

Se completează data începerii procedurii de dizolvare stabilită conform dispozițiilor legale în materie, respectiv data radierii din registrul comerțului.

5.3. Dizolvare fără lichidare – se completează numai în cazul dizolvării fără lichidare.

Se completează data la care a avut loc fuziunea sau divizarea, potrivit dispozițiilor legale.

În cazul în care fuziunea are loc prin contopire, se va completa și codul de identificare fiscală al unității rezultate în urma fuziunii.

5.4. Se completează data cu care s-a efectuat radierea.

DECLARAȚIA ANUALĂ privind impozitul pe reprezentanțe

Modelul Declarației anuale privind impozitul pe reprezentanțe stabilit în baza art. 123 alin. (1) și depusă potrivit art. 124 alin. (2) din Codul fiscal pentru anul 200...este prezentată în Anexa 1.2.13.

Anexa 1.2.13.

Declarație anuală privind impozitul pe reprezentanțe

A. Persoana juridică străină (1), cu sediul în (2), str. nr. ..., țara, înregistrată la organul fiscal din (3), str. nr., la nr., declar că funcționează în România o reprezentanță din anul (4), în baza autorizației eliberate de Ministerul Economiei și Comerțului cu nr. din, conform Decretului-lege nr. 122/1990, cu modificările ulterioare, și Hotărârii Guvernului nr. 1.222/1990, cu modificările ulterioare.

B. Autorizația nr. din a fost reînnoită pentru anul (5) prin plata taxei în sumă de, conform documentului nr. din

C. Reprezentanța are sediul în localitatea (6), județul/sectorul, str. nr. ..., bl. ..., sc., et. ..., ap. ..., cod poștal, telefon, fax, e-mail și este înregistrată la organul fiscal în raza căruia își desfășoară activitatea, având următorul număr de identificare fiscală:

D. Obiectul de activitate al reprezentanței, conform autorizației, este următorul (7):

E. Reprezentanța persoanei juridice străine (8) reprezintă și următoarele firme în România (9):

F. Persoana 10) (persoanele) care angajează reprezentanța față de organul fiscal din România

G. Impozitul anual datorat de reprezentanță pentru anul 200..., ce reprezintă echivalentul în lei al sumei de 4.000 euro, se plătește la bugetul de stat, în două tranșe egale:

a) 50% până la 20 iunie inclusiv;

b) 50% până la 20 decembrie inclusiv.

H. Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete.

Semnătura

Persoana juridică străină

Reprezentantul reprezentanței

Data

Instrucțiunile de completare a formularului „Declarație anuală privind impozitul pe reprezentanțe stabilit în baza art. 123 alin. (1) și depusă potrivit art. 124 alin. (2) din Codul fiscal” sunt prezentate în continuare.

A. Declarația se completează de persoana juridică din străinătate care a deschis o reprezentanță în România și se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială reprezentanța își desfășoară activitatea, prin înscrierea datelor la pct. 1) – 4) astfel: 1) completarea spațiului cu denumirea persoanei juridice străine; 2) înscrierea localității unde persoana juridică străină își desfășoară activitatea și țara respectivă; 3) înscrierea localității organului fiscal unde este înregistrată persoana juridică străină care înființează o reprezentanță în România; 4) înscrierea anului de înființare a reprezentanței în România.

B. La pct. 5), anul care se înscrie în declarație trebuie să fie același cu anul pentru care se depune declarația de impunere.

C. La pct. 6) se înscrie localitatea din România unde își desfășoară activitatea reprezentanța, cu datele de identificare a reprezentanței.

D. La pct. 7) se înscrie obiectul de activitate al reprezentanței, potrivit celui înscris în autorizația de înființare, fără prescurtări sau adăugări.

E. La pct. 8) se înscrie persoana juridică din străinătate care a înființat o reprezentanță în România și care va fi aceeași cu cea de la pct. 1), iar la pct. 9) se vor menționa firmele străine pe care le reprezintă în România, cu precizarea sediului social unde acestea își desfășoară activitatea (localitatea, adresa).

F. La pct. 10) se vor completa numele și prenumele persoanei (persoanelor) care reprezintă reprezentanța în România, cu menționarea împuternicirii primite de la persoana juridică străină și a datelor de identificare (domiciliu, telefon, fax etc.).

Alte precizări privind modul de completare a declarației:

– declarația se completează înscriindu-se cu majuscule, citeț și corect, datele prevăzute în formular, în două exemplare;

– termenul de depunere a declarației este 28 (29) februarie a anului fiscal, pentru reprezentanțele care sunt înființate la 1 ianuarie a anului respectiv;

– declarația poate fi completată și depusă în numele persoanei juridice străine și de reprezentantul reprezentanței.

DECLARAȚIA FISCALĂ

depusă la organul fiscal din România de persoanele juridice străine care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal

Declarația fiscală depusă la organul fiscal din România în baza art. 124 alin. (3) din Codul fiscal de persoanele juridice străine care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal este prezentată în Anexa 1.2.14.

Anexa 1.2.14.

Declarația fiscală depusă de persoanele juridice străine care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal

A. Persoana juridică străină (1), cu sediul în (2), str. nr. ..., țara, înregistrată la organul fiscal din (3), str. nr., la nr., declar următoarele:

a) începând cu data de (4) funcționează în România reprezentanța persoanei juridice străine (1), în baza autorizației eliberate de Ministerul Economiei și Comerțului sub nr. din, conform Decretului-lege nr. 122/1990, cu modificările ulterioare, și Hotărârii Guvernului nr. 1.222/1990, cu modificările ulterioare;

b) începând cu data de (5) încetează să mai funcționeze în România reprezentanța persoanei juridice străine (1), potrivit înștiințării Ministerului Economiei și Comerțului nr. (6) din de retragere a autorizației nr. din sau în urma desființării reprezentanței de către persoana juridică străină (1), potrivit comunicării transmise Ministerului Economiei și Comerțului nr. din

B. Obiectul (7) de activitate al reprezentanței înființate/desființate potrivit autorizației este/a fost următorul:

C. Reprezentanța (8) înființată/desființată are/a avut sediul în, str. nr., bl., ap., județul/sectorul, telefon, fax, e-mail, cod poștal, cu următorul cod de identificare fiscală:

D. Persoana (9) (persoanele) care angajează/a angajat reprezentanța față de organul fiscal din România este/a fost:

E. Reprezentanța persoanei fizice străine mai reprezintă/a mai reprezentat următoarele firme în România (10):

F. Impozitul (11) pentru perioada 200..., datorat de reprezentanța înființată/desființată, reprezintă echivalentul în lei al sumei de euro.

G. Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete.

Semnătura

Persoana juridică străină

Reprezentantul reprezentanței

Data

Instrucțiunile de completare a formularului „Declarație fiscală depusă la organul fiscal din România de persoanele juridice străine care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal” sunt prezentate în continuare.

A. Declarația se completează de persoana juridică din străinătate care a înființat sau a desființat o reprezentanță în cursul anului fiscal. Se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială reprezentanța își desfășoară/încetează activitatea, prin înscrierea datelor la pct. 1) – 6) astfel:

1) completarea spațiului cu denumirea persoanei juridice străine;

2) înscrierea localității unde persoana juridică străină își desfășoară activitatea și țara respectivă;

3) înscrierea localității organului fiscal unde este înregistrată persoana juridică străină care a înființat/desființat reprezentanța în România.

Punctele 4), 5) și 6) se completează în funcție de situație, respectiv cu datele privind înființarea/desființarea reprezentanței, prevăzute în comunicările Ministerului Economiei și Comerțului.

B, C, D, E. Pct. 7) – 10) se completează cu datele care privesc reprezentanța înființată/desființată în cursul anului fiscal, după caz, respectiv menționarea firmelor reprezentate în România.

F. Pct. 11) se completează cu impozitul datorat pentru activitatea desfășurată în cursul anului fiscal.

[illegible]

[illegible][illegible]

*) Program normal de lucru (8,7,6 ore). Se completează numai după 01.03.2003

**) M = modificare; A = adăugare asigurare; S = ștergere asigurat

***) 1 pt. perioada de până la 01.03.2003; 2 pt. CM timp parțial de 2 ore; 3 pt. CM timp parțial de 3 ore; 4 pt. CM timp parțial de 4 ore; 5 pt. CM timp parțial de 5 ore; 6 pt. CM timp parțial de 6 ore; 7 pt. CM timp parțial de 7 ore (CM = contract de muncă)

****) 1 pt. perioada de până la 01.03.2003; 2 pt. CM timp parțial de 2 ore; 3 pt. CM timp parțial de 3 ore; 4 pt. CM timp parțial de 4 ore; 5 pt. CM timp parțial de 5 ore; 6 pt. CM timp parțial de 6 ore; 7 pt. CM timp parțial de 7 ore; 8 pt. CM normă întreagă (CM = contract de muncă)

DECLARAȚII PRIVIND OBLIGAȚIILE LA BUGETUL ASIGURĂRILOR PENTRU ȘOMAJ

Procedura privind declararea lunară de către angajatori a evidenței nominale a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj este prezentată în continuare.

1. Organizarea depunerii/transmiterii de către angajatori a declarației lunare privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj are în vedere următoarele reguli:

1. Obligația depunerii/transmiterii de către angajatori a *declarației lunare* privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj se realizează prin completarea Tabelului 1.2.16.

2. Declarația lunară se depune/transmite, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale și/sau veniturile de natura acestora, la agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană, respectiv a municipiului București, în a cărei rază teritorială se află sediul angajatorului persoană juridică sau domiciliul angajatorului persoană fizică.

3. Angajatorii persoane juridice care au sucursale și/sau puncte de lucru depun/transmit declarația lunară cumulat, atât pentru activitatea proprie, cât și pentru activitatea sucursalelor și/sau a punctelor de lucru, la agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană, respectiv a municipiului București, în a cărei rază teritorială își are sediul angajatorul, denumit în continuare unitatea centrală.

4. În declarația lunară depusă/transmisă cumulat de unitatea centrală, se va *preciza distinct fiecare categorie de subvenție deductibilă sau reducere a contribuției datorate* de angajator, realizată în temeiul Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă:

a) deducerile prevăzute la art. 80 și 85,

b) reducerile prevăzute la art. 93 și 94 din Legea nr. 76/2002

c) deducerile prevăzute de Legea nr. 116/2002 privind prevenirea și combaterea marginalizării sociale

d) deducerile conform art. 7 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2001 privind organizarea și finanțarea rezidențiatului, stagiaturii și activității de cercetare medicală în sectorul sanitar, aprobată și modificată prin Legea nr. 41/2002.

5. Sumele deduse/reduce din contribuția datorată și/sau, după caz, cele care se recuperează de la bugetul asigurărilor pentru șomaj se declară prin completarea de către unitatea centrală a capitolului „Date despre angajator – deduceri și reduceri” din Tabelul 1.2.16.

6. Deducerile și reducerile din contribuțiile la bugetul asigurărilor pentru șomaj se operează la nivelul unității centrale, care poate efectua regularizări între sumele datorate de către sucursalele și/sau punctele sale de lucru și sumele pe care le are de recuperat pe seama acelor sucursale și/sau puncte de lucru care au dreptul la deduceri și reduceri ale contribuțiilor datorate, mai mari decât volumul acestora.

7. Încheierea *convențiilor* în baza cărora se acordă *subvențiile* sus-menționate se realizează la nivel teritorial, între unitățile centrale, în calitate de angajatori persoane juridice, și *agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene*, respectiv a municipiului București, în a căror rază teritorială își au sediul și își desfășoară activitatea sucursalele și/sau punctele de lucru respective.

8. Controlul asupra respectării condițiilor în care au fost încheiate convențiile se efectuează de către corpurile proprii de control măsuri active ale agențiilor pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București, care au încheiat convențiile.

9. Angajatorii depun/transmit declarația, în mod obligatoriu, în format electronic (dischetă, CD, e-mail sau SEN). Transmiterea declarației prin SEN (Sistemul electronic național) se face în condițiile Legii nr. 161/2003.

10. Pot transmite declarația prin e-mail numai angajatorii care au comunicat în scris agenției pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București, unde au obligația să depună declarația lunară, adresa de e-mail de la care urmează să fie transmisă declarația.

11. În cazuri temeinic justificate directorul executiv al agenției pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București, poate să aprobe pentru angajatorii cu mai puțin de 5 salariați depunerea declarației lunare pe suport hârtie. Persoanele care depun declarația trebuie să prezinte la depunerea lunară a declarației o împuternicire din partea angajatorului, în care să fie înscrise denumirea/numele angajatorului, codul fiscal/CNP al angajatorului, precum și numele, prenumele, funcția și CNP ale persoanei împuternicite să depună declarația pentru luna respectivă.

12. Formularul declarației și programul informatic destinat completării de către angajatori a declarațiilor pentru șomaj sunt publicate pe site-ul Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă (www.anofm.ro).

13. Directorul executiv al fiecărei agenții pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București, va stabili prin decizie arondarea angajatorilor pentru depunerea/transmiterea declarației lunare, în funcție de sediul sau de domiciliul acestora, precum și de resursele agențiilor de prelucrare a datelor din declarațiile lunare.

II. Modul de completare a declarației lunare a raportării „Declarație privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj” are în vedere următoarele:

1. La rubrica „CUI (Cod fiscal)” se înscrie numai partea numerică a acestuia.
2. La rubrica „Cod numeric personal” se înscrie codul numeric personal al angajatorului care nu are cod fiscal sau care nu este înregistrat la oficiul registrului comerțului (de exemplu, persoane fizice care angajează personal casnic conform legii).
3. La rubrica „Denumire angajator” se înscrie denumirea completă a angajatorului, așa cum este înregistrat la oficiul registrului comerțului.
4. Evidența nominală a asiguraților are în vedere persoanele care se află în următoarele situații prevăzute de lege:
 - a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii;
 - b) funcționarii publici și alte persoane care desfășoară activități pe baza actului de numire;
 - c) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;
 - d) militarii angajați pe bază de contract;
 - e) persoanele care au raport de muncă în calitate de membru cooperativ;

f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile menționate mai sus.

5. Rubrica „Tip contract” se completează cu:

a) „1” pentru toate raporturile de muncă/serviciu cu durata normală a timpului de muncă/lucru cu normă întreagă;

b) „2” pentru contractul individual de muncă cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 8 ore;

c) „3” pentru contractul individual de muncă cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 7 ore;

d) „4” pentru contractul individual de muncă cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 6 ore;

e) „5” pentru contractul de muncă temporară cu durata normală a timpului de muncă/lucru cu normă întreagă;

f) „6” pentru contractul de muncă temporară cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 8 ore;

g) „7” pentru contractul de muncă temporară cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 7 ore;

h) „8” pentru contractul de muncă temporară cu timp parțial de lucru, unde timpul normal de lucru este de 6 ore;

i) „9” pentru toate raporturile de muncă/serviciu ale angajaților militari cu durata normală a timpului de muncă/lucru cu normă întreagă.

6. Rubrica „Număr ore normă în zi” se completează cu numărul de ore de lucru normate în zi, conform tipului de contract.

7. Rubrica „Număr zile lucrate în lună” se completează cu numărul de zile efectiv lucrate în lună, conform tipului de contract.

8. Rubrica „Număr zile suspendate în lună” se completează cu numărul de zile suspendate în lună, conform legii, cu excepția suspendării pentru incapacitate temporară de muncă de cel mult 30 de zile.

9. Rubrica „Bază de calcul” se completează cu drepturile bănești determinate în conformitate cu prevederile art. 14 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 174/2002, cu modificările și completările ulterioare, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare. În lunile în care raporturile de muncă sau de serviciu se stabilesc, încetează, se suspendă, respectiv se reiau, cu excepția suspendării pentru incapacitate temporară de muncă, dacă aceasta nu depășește 30 de zile, *baza de calcul* se consideră în funcție de *numărul de ore efectiv lucrate* în luna respectivă. Pentru persoana care are raporturile de muncă sau de serviciu suspendate pentru incapacitate temporară de muncă de cel mult 30 de zile, rubrica se va completa în același mod în care se completează pentru persoanele care au lucrat toată luna.

10. Rubrica „Contribuție individuală datorată” se completează cu suma rezultată prin aplicarea cotei de 1% asupra bazei de calcul determinate conform punctului 9.

Rubrica „Date despre angajator – deduceri și reduceri” se completează după cum urmează:

1. Poziția „Total fond salarii brute realizate de asigurați” se completează cu fondul de salarii determinat în conformitate cu prevederile art. 13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare.

2. Deducerile și reducerile se completează doar de către angajatorii care beneficiază de acestea.

Regulă importantă. Se sancționează potrivit legii:

- a) nedepunerea declarației lunare până la termenul stabilit
- b) completarea acesteia altfel decât conform modelelor prevăzute în normele legale sau cu date eronate.

III. Modalitatea de transmitere în format electronic a declarației lunare și condițiile tehnice standard pentru formatul electronic sunt precizate în continuare.

1. Declarația lunară în format electronic se transmite prin e-mail ca fișiere sau ca arhivă atașate la un mesaj care precizează denumirea/numele angajatorului, codul fiscal/CNP al angajatorului, precum și numele, prenumele, funcția și CNP ale persoanei împuternicite să transmită declarația pentru luna respectivă.

2. Pentru declarațiile lunare transmise prin e-mail, la rubrica „subiect” se trec codul fiscal/CNP al angajatorului, luna și anul pentru care se transmite declarația.

3. Declarația lunară care se depune pe dischetă FD 3,5” sau CD trebuie însoțită de o împuternicire din partea angajatorului, în care să fie înscrise denumirea/numele angajatorului, codul fiscal/CNP al angajatorului, precum și numele, prenumele, funcția și CNP ale persoanei împuternicite să depună declarația pentru luna respectivă.

4. Nu se preia declarația lunară depusă pe mai multe dischete sau arhivată. Declarația care nu poate fi înregistrată pe o singură dischetă se depune pe CD. Discheta sau CD-ul vor fi etichetate și vor conține următoarele informații:

- a. denumirea/numele angajatorului;
- b. codul fiscal/CNP al angajatorului;
- c. anul și luna pentru care se depune declarația.

5. Declarația lunară în format electronic depusă pe dischetă FD 3,5” sau CD se verifică la depunere și se preia doar dacă este validă.

IV. Declarațiile rectificative sunt supuse următoarelor restricții legale:

1. Declarațiile rectificative se depun pe dischetă/CD sau se transmit prin SEN. Declarațiile rectificative se pot depune pe suport hârtie doar de angajatorii care au primit aprobarea de a depune declarația lunară în acest sistem potrivit art. 5 alin. (3).

2. Declarația rectificativă va conține numai înregistrările care se modifică.

3. Pentru persoanele care au mai multe contracte individuale de muncă cu același angajator, se completează o declarație rectificativă conform normelor speciale emise în acest scop.

V. Metoda de stabilire a stagiului de cotizare conform declarației se bazează pe următoarele norme:

1. Numărul de zile cu normă întreagă lucrate în lună, folosite la stabilirea stagiului de cotizare, se calculează cu formula: $NON \times NZL$: numărul de ore corespunzătoare unui contract individual de muncă cu normă întreagă.

2. Pentru asigurații cu mai multe contracte individuale de muncă, NON utilizat în formula prevăzută la punctul 1 se obține prin însumarea numărului de ore normate în zi, corespunzătoare fiecărui contract individual de muncă.

Modelul Declarației privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru somaj este prezentat în tabelul 1.2.16.

Tabelul 1.2.16.
DECLARAȚIE
 privind evidența nominală a asiguraților
 și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj
 pentru luna [] anul []

CUI (Cod fiscal) sau CNP		Denumire angajator		
Nr. crt.	Nume și prenume asigurat	Cod numeric personal al asiguratului (CNP)	Cod numeric personal anterior al asiguratului (CNPANT) * numai dacă REC = "C"	Tip contr. (TC)
0	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

- continuare -

Nr. crt.	Nr. ore normă în zi (NON)	Nr. zile lucrate în lună (NZL)	Nr. zile suspendate în lună (NZS)	Baza de calcul (BC)	Contribuția individuală datorată (CID)	REC
0	5	6	7	8	9	10
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

DATE DESPRE ANGAJATOR - DEDUCERI ȘI REDUCERI
pentru luna _____ anul _____

Rectificativă	☐	CUI (Cod fiscal) sau CNP	
Denumire angajator		CUI (Cod fiscal) sau CNP anterior	
Adresa	Loc.	Str.	
Nr.	Bl.	Sc.	Et.
Ap.	Sector	Jud.	
Telefon			
Fax			
e-mail			
Total fond salarii brute realizate de asigurări (lei)			
Nr. crt.	Deduceri și Reduceri (după caz)	Recuperată din contribuția datorată	De restituit de la Bugetul Asigurărilor pentru Șomaj
0	1	2	3
1	Deduceri din contribuția datorată de angajator, conform art. 80 din Legea nr. 76/2002		
2	Deduceri din contribuția datorată de angajator, conform art. 85 din Legea nr. 76/2002		
3	Deduceri din contribuția datorată de angajator, conform art. 7 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2001		
4	Deduceri din contribuția datorată de angajator, în baza Legii nr. 116/2002 și a Normelor metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.149/2002		
5	Reduceri ale contribuției datorate de angajator, conform art. 93 și art. 94 din Legea nr. 76/2002		

Sub sancțiunile aplicate falsului în acte publice, declar că am examinat această declarație și în conformitate cu informațiile furnizate, o declar corectă și completă.

Acest formular se folosește numai la depunerea declarațiilor pe suport de hârtie de către angajatorii care au primit aprobare în acest sens.

Persoană autorizată: Numele _____ Prenumele _____ Funcția _____

Semnătura și ștampila _____

DECLARAȚII PRIVIND CONTRIBUȚIA LA ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE

Persoanele juridice și persoanele fizice, în calitate de angajator, care, potrivit legii, au obligația de plată către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, declară aceste obligații la organele fiscale teritoriale la care sunt luate în evidență ca plătitori de impozite și taxe. Listele nominale cu salariații se depun la casele de asigurări de sănătate la care aceștia au optat, potrivit modelelor stabilite de către autoritatea competentă.

Declarațiile privind obligațiile la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate se depun la casele de asigurări de sănătate pentru care aceștia au optat.

Obligația virării contribuției la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate revine angajatorilor până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata drepturilor salariale.

Termenele de plată a contribuțiilor la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate sunt stabilite, în cazul angajatorilor, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata drepturilor salariale lunare.

Listele privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, semnate și ștampilate, se vor depune la casele de asigurări de sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, împreună cu dovada plății contribuției. Raportarea în format electronic, însoțită de o semnătură electronică agreată de ambele părți, se poate transmite on-line, urmată de trimiterea datelor pe suport hârtie semnat și ștampilat.

Sistemul de raportare privind fondul național unic de asigurări sociale de sănătate are în vedere declararea diferită pentru persoanele care desfășoară activitatea pe baza unor contracte de muncă față de cele care desfășoară activități în alte tipuri de raporturi.

Modelul declarației privind obligațiile de constituire și plată la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate datorate de alte persoane decât cele care desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă este prezentat în Tabelul numărul 1.2.17.

DECLARATIE

PERIOADA/AN

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □

[Home](#)
[About Us](#)
[Contact Us](#)
[Privacy Policy](#)
[Terms of Service](#)
[FAQ](#)
[Blog](#)
[Partners](#)
[Press](#)
[Careers](#)

001798600 113417 4-200

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12

Nr.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----

La data

2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----

Z Z L L A A

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----

|_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |_| |

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----

1111 1000 10 100

Telefon

07 000000000000

[illegible][illegible]

A. Contribuția persoanelor ale
căror venituri sunt impuse pe baza
venitului efectiv realizat
Data plății impozitului

Z Z L L

□□□□□□□□

[illegible]

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----

[illegible][illegible]

2 2 L L

Z Z L L

□□□□□□□□□□

□□□□□□□□□□

□□□□□□□□□□

□□□□□□□□□□

1770

$\begin{array}{cccc} \hline & & & \\ \hline \end{array}$
 $\begin{array}{cccc} \hline & & & \\ \hline \end{array}$
 $\begin{array}{cccc} \hline & & & \\ \hline \end{array}$
 $\begin{array}{cccc} \hline & & & \\ \hline \end{array}$

a. Venit brut

□□□□□□□□□□

b. Contribuție datorată

□□□□□□□□□□

c. Sume restante

□□□□□□□□□□

d. Dobânzi

□□□□□□□□□□

e. Penalități de întârziere

□□□□□□□□□□

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

□□□□□□□□□□

a. Venit agricol impozabil

□□□□□□□□□□

b. Contribuție datorată (nu mai mică
decât 6,5% aplicată ajutorului social
acordat în baza Legii nr. 416/2001)

□□□□□□□□□□

c. Sume restante

□□□□□□□□□□

d. Dobânzi

□□□□□□□□□□

e. Penalități de întârziere

□□□□□□□□□□

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

□□□□□□□□□□

E. Contribuția persoanelor fizice străine a căror asigurare de sănătate este facultativă
(art. 7 alin. (2) din O.U.G. nr. 150/2002)

a. Venit bază de calcul

□□□□□□□□□□

b. Contribuție datorată

□□□□□□□□□□

2. Documente de plată

O.P. nr. □□□□□

Data O.P. □□□□□

Z Z L L

O.P. nr. □□□□□

Data O.P. □□□□□

Z Z L L

O.P. nr. □□□□□

Data O.P. □□□□□

Z Z L L

Sub sancțiunea faptei de fals în acte publice, declar că am verificat datele din prezenta
declarație și în conformitate cu informațiile furnizate, o declar corectă și completă.

Prezentul titlu de creanță devine titlu executoriu, la data la care creanța este scadentă
conform legii.

Nume

□□□□□□□□□□□□□□

Prenume

□□□□□□□□□□□□□□

Funcția

□□□□□□□□□□□□□□

Data

□□□□□

Z Z L L

Semnătura și ștampila

□□□□□□□□□□□□□□

Declarația privind obligațiile de constituire și plată la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate este prezentată în tabelul 1.2.18.

Tabelul 1.2.18.
DECLARAȚIE
privind obligațiile de constituire și plată
la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate

A. Contribuția persoanelor care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor
Data plății impozitului

Z Z L L

a. Venit brut

b. Contribuție datorată

c. Sume restante

d. Dobânzi

e. Penalități de întârziere

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

C. Contribuția persoanelor care realizează venituri din dobânzi

a. Venit brut

b. Contribuție datorată

c. Sume restante

B. Contribuția persoanelor care realizează venituri din dividende
Data plății impozitului

Z Z L L

a. Venit brut

b. Contribuție datorată

c. Sume restante

d. Dobânzi

e. Penalități de întârziere

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

d. Dobânzi

□□□□□□□□□□

e. Penalități de întârziere

□□□□□□□□□□

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

□□□□□□□□□□

e) D. Contribuția persoanelor care realizează alte venituri, conform art. 51 alin. (2) lit.

a. Venit brut

□□□□□□□□□□

b. Contribuție datorată

□□□□□□□□□□

c. Sume restante

□□□□□□□□□□

d. Dobânzi

□□□□□□□□□□

e. Penalități de întârziere

□□□□□□□□□□

f. Total contribuții de achitat
(b + c + d + e)

□□□□□□□□□□

2. Documente de plată

O.P. nr. □□□□□
Data O.P. □□□□□
Z Z L L

O.P. nr. □□□□□
Data O.P. □□□□□
Z Z L L

O.P. nr. □□□□□
Data O.P. □□□□□
Z Z L L

Sub sancțiunea faptei de fals în acte publice, declar că am verificat datele din prezenta declarație și în conformitate cu informațiile furnizate, o declar corectă și completă.
Prezentul titlu de creanță devine titlu executoriu, la data la care creanța este scadentă conform legii.

Nume

□□□□□□□□□□□□□□□□

Prenume

□□□□□□□□□□□□□□□□

CNP

□□□□□□□□□□□□

Data

□□□□□
Z Z L L

Semnătura și ștampila

□□□□□□□□□□□□□□□□

DENUMIRE ANGAJATOR

Cod fiscal (CUI)/CNP angajator (Persoană fizică)

Nr. înregistrare în Registrul Comerțului

LISTA*)

Nominală cuprinzând persoanele asigurate pentru care se plătește contribuția de asigurări sociale de sănătate

Luna anul

CNP	Nume	Prenume	Categoria de asigurat**)	Suma datorată	Suma totală	Data angajării	Data plecării
					virată		
				Total	Luna	Total	Luna
				Din	curentă	Din	curentă
				care:		care:	
Total							

*) Se depune lunar la casele de asigurări de sănătate, în termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datorează contribuțiile.

**) Se va menționa categoria de asigurat (S - salariat, ACC - salariat normă parțială, CM - concedii acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005).

Reprezentant legal,

DENUMIRE ANGAJATOR

Cod fiscal (CUI)/CNP angajator (Persoană fizică)

Nr. înregistrare în Registrul Comerțului

LISTA*)

Nominală cuprinzând persoanele aflate în întreținerea asiguraților pentru care se plătește contribuția de asigurări sociale de sănătate

Luna anul

CNP angajat	Persoane coasigurate			
	CNP	Nume	Prenume	Tip**)

*) Se depune lunar la casele de asigurări de sănătate, în termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datorează contribuțiile.

**) Se va menționa tipul de coasigurat (soț/soție - S, părinți - P)

Reprezentant legal,

DENUMIRE ANGAJATOR

Cod fiscal (CUI)/CNP angajator (Persoană fizică)

Nr. înregistrare în Registrul Comerțului

CENTRALIZATOR

referitor la obligațiile de plată ale angajatorului la F.N.U.A.S.S.

Luna anul

Casa de asigurări/lichidării de sănătate salariale	Data încheierii de drepturilor salariale	Contribuție angajator		Contribuție asigurați	
(**)	(zz.ll.aaaa)	Suma datorată	Suma totală virată	Suma datorată	Suma totală virată
		Total	Luna	Total	Luna
		Din curentă	Din curentă	Din curentă	Din curentă
		care:	care:	care:	care:
TOTAL	-				

*) Se depune lunar la casele de asigurări de sănătate, în termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datorează contribuțiile.

**) Se vor înscrie casa de asigurări de sănătate de pe raza teritorială în care se află sediul social al societății, casele de asigurări de sănătate din raza teritorială a punctelor de lucru, sucursalelor sau filialelor societății sau casele de asigurări pentru care salariații au optat, după caz.

Reprezentant legal,

DENUMIREA ANGAJATORULUI

Codul fiscal

LISTA

nominală cuprinzând personalul care intră în activitate

Nr. crt.	Numele și prenumele	Codul numeric personal	Categoria de asigurat**)	Data intrării în activitate	Locul de muncă anterior
					(codul fiscal)

LISTA*)

nominală cuprinzând personalul care iese din activitate

Nr. crt.	Numele și prenumele	Codul numeric personal	Categoria de asigurat**)	Data ieșirii din activitate	Locul de muncă anterior
					(codul fiscal)

*) Se depune lunar la casele de asigurări de sănătate, în termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datorează contribuțiile.

**) Se va menționa categoria de asigurat (S - salariat, ACC - salariat normă parțială, CM - concedii acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005).

Facturile fiscale – document esențial în gestiunea și controlul fiscal

Obligații generale privind emiterea facturilor

1. În sarcina persoanei impozabile

a) persoana care *efectuează o livrare* de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă;

b) persoana care *încasează avansuri* legate de livrări bunuri sau prestări servicii trebuie să emită o *factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate* în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă;

c) persoana care efectuează vânzări la distanță trebuie să emită o factură în termen de 15 zile, pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o

d) în cazul obligațiilor legale privind autofacturarea, să emită o autofaktură în termen de 15 zile, pentru fiecare transfer pe care l-a efectuat în alt stat membru.

2. În sarcina persoanei înregistrate conform art. 153 Cod fiscal apare obligația să autofactureze, în termen de 15 zile, fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine;

Conținutul informațional al facturii

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele *informații*:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare fiscală ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri;

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare fiscală ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoana obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute de Cod fiscal;

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute de Cod fiscal;

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b) Cod fiscal;

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute de Cod fiscal în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care *nu se datorează taxa pe valoarea adăugată*:

a) o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din Codul fiscal sau din Directiva a 6-a;

b) mențiunile «*scutit cu drept de deducere*», «*scutit fără drept de deducere*», «*neimpozabilă în România*» sau, după caz, «*neinclus în baza de impozitare*»;

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile stabilite de Codul fiscal, o mențiune la prevederile Codului fiscal sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea «*taxare inversă*»;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de dispoziții legale imperative.

Prin derogare de la precizările de mai sus și fără să contravină mențiunilor de mai sus, persoana impozabilă este *scutită de obligația emiterii facturii*, pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura:

a) transportul persoanelor cu taximetre, precum și transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau a abonamentelor;

b) livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, consemnate în documente, fără nominalizarea cumpărătorului;

c) livrările de bunuri și prestările de servicii consemnate în documente specifice, care conțin cel puțin informațiile minimale legale.

Prin *norme fiscale speciale* se stabilesc condițiile în care:

a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;

b) se pot emite facturi de către cumpărător sau client în numele și în contul furnizorului/prestatorului;

c) se pot transmite facturi prin mijloace electronice;

d) se pot emite facturi de către un terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului;

e) se pot păstra facturile într-un anumit loc.

f) se pot întocmi facturi simplificate

g) prin norme fiscale se stabilesc situațiile în care factura fiscală poate fi emisă și de altă persoană decât cea care efectuează livrarea de bunuri.

În *utilizarea facturii fiscale* se ține cont de *regulile impuse prin legislația fiscală* prezentate în continuare.

1. Orice *persoană impozabilă* înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și contribuabilii inactivi, ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise. În situația în care contribuabilii inactivi menționați emit facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, beneficiarii nu au dreptul să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în documentele respective.

Persoanele impozabile cu regim mixt *nu* au obligația să emită facturi fiscale pentru operațiunile scutite fără drept de deducere care nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată; în funcție de specificul activității, acestea pot emite *alte documente* prevăzute de lege pentru operațiunile scutite fără drept de deducere sau care nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. În situația în care persoanele impozabile cu regim mixt utilizează factura fiscală pentru evidențierea livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii scutite fără drept de deducere sau care nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, acestea au obligația să înscrie în dreptul operațiunii mențiunea „*scutit fără drept de deducere*” sau „*neimpozabil*”.

2. Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

3. Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea.

4. La prestările de servicii efectuate de prestatori stabiliți în străinătate, pentru care beneficiarii au obligația plății taxei pe valoarea adăugată, aceștia din urmă, dacă sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să autofactureze operațiunile respective, prin emiterea unei facturi fiscale, la data primirii facturii prestatorului sau la data efectuării plății către prestator, în cazul în care nu s-a primit factura prestatorului până la această dată. Operațiunile de leasing extern se autofacturează de către beneficiarii din România, înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, la data stabilită prin contract pentru plata ratelor de leasing și/sau la data plății de sume în avans. Persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor urma procedura prevăzută la art. 156 alin. (3).

5. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care se efectuează continuu, cum sunt energia electrică, energia termică, gazele naturale, apa, serviciile telefonice și altele asemenea, factura fiscală trebuie emisă la data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, cu excepțiile prevăzute în alte acte normative.

6. În cazul operațiunilor de leasing intern, a operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri, factura fiscală trebuie să fie emisă la fiecare din datele specificate în contract, pentru plata ratelor, chiriei, redevenței sau arende, după caz. În cazul încasării de avansuri, față de data prevăzută în contract se emite factură fiscală la data încasării avansului.

7. Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.

8. Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu „taxare inversă”;
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.

9. Prin derogare de la normele menționate mai sus, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu au obligația să emită factură fiscală pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazurilor când beneficiarul solicită factură fiscală:

- a) transportul persoanelor cu taximetre, precum și transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau a abonamentelor;
- b) livrări de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestări de servicii către populație, consemnate în documente fără nominalizarea cumpărătorului;
- c) livrări de bunuri și prestări de servicii consemnate în documente specifice aprobate prin lege.

Gestiunea fiscală a operațiunilor impozabile și depunerea decontului

1. Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele *obligații* din punct de vedere al gestiunii fiscale a operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;

d) să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.

Autofacturarea

Autofactura atunci când este cerută de normele fiscale trebuie să cuprindă următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii autofacturii;
- b) denumirea/numele și adresa părților implicate în operațiune;
- c) codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau, după caz, la art. 153¹, al persoanei care emite autofactura;
- d) data faptului generator, în cazul unei achiziții intracomunitare;
- e) elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. j) din codul fiscal;
- f) indicarea, pe cote, a bazei de impozitare și suma taxei datorate;
- g) numărul sub care este înscrisă autofactura în jurnalul de cumpărări, în *registrul pentru nontransferuri* sau în *registrul bunurilor primite*, pentru bunurile mobile corporale, transportate dintr-un alt stat membru în România, pe care persoana impozabilă trebuie să le completeze.

La primirea facturii privind operațiunile la care este obligatorie conform normelor fiscale autofacturarea, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă va înscrie pe factură o referire la autofacturare, iar pe autofactură, o referire la factură.

Persoana impozabilă are obligația de a emite un *document special* în cazul următoarelor *tipuri de livrări*:

- în vederea testării
- pentru verificarea conformității
- stocurilor în regim de consignație
- stocurilor puse la dispoziție clientului.

Documentul emis către destinatarul bunurilor în cazul livrărilor menționate mai sus cuprinde următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- b) denumirea/numele și adresa părților;

- c) data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor;
- d) denumirea și cantitatea bunurilor.

Documentul administrativ de însoțire pentru produsele accizabile

Deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă numai atunci când este însoțită de documentul administrativ de însoțire. În cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv acest document se întocmește în 5 exemplare, utilizate după cum urmează:

- a) primul exemplar rămâne la antrepozitul fiscal expeditor;
- b) exemplarele 2, 3 și 4 ale documentului însoțesc produsele accizabile pe parcursul mișcării până la antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat. La sosirea produselor la locul de destinație, acestea trebuie să fie completate de către primitor și să fie certificate de către autoritatea fiscală competentă în raza căreia își desfășoară activitatea primitorul, cu excepțiile prevăzute în normele fiscale. După certificare, exemplarul 2 al documentului administrativ de însoțire se păstrează de către acesta, exemplarul 3 se transmite expeditorului, iar exemplarul 4 se transmite și rămâne la autoritatea fiscală competentă a primitorului;
- c) exemplarul 5 se transmite de către expeditor, la momentul expedierii produselor, autorității fiscale competente în raza căreia acesta își desfășoară activitatea.

Antrepozitul fiscal primitor, operatorul înregistrat sau operatorul neînregistrat are obligația de a transmite antrepozitului fiscal expeditor exemplarul 3 al documentului administrativ de însoțire, în conformitate cu legislația statului membru al expeditorului.

Registrul național al operatorilor de produse accizabile armonizate

Definiție: Registrul național al operatorilor de produse accizabile armonizate reprezintă un instrument de gestiune fiscală a persoanelor autorizate ca antrepozitari și operatori înregistrați, precum și a locurilor autorizate ca antrepozite fiscale. Este necesar atât pentru implementarea sistemului de cooperare administrativă și schimb de informații în domeniul accizelor cu statele membre ale Uniunii Europene, cât și pentru consolidarea capacității administrative a autorității fiscale care gestionează persoanele fizice sau juridice autorizate de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acestora, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile armonizate.

Registrul național al operatorilor de produse accizabile armonizate conține următoarele informații:

- a) numele și prenumele sau denumirea antrepozitarului autorizat/operatorului înregistrat;
- b) datele de identificare ale antrepozitarului autorizat/operatorului înregistrat;
- c) date despre asociații și administratorii antrepozitarului autorizat/operatorul înregistrat;
- d) adresa locației/locațiilor autorizate ca antrepozit fiscal;
- e) adresa locației/locațiilor în care se realizează recepția produselor accizabile de către operatorul înregistrat;
- f) natura activităților care sunt autorizate să se desfășoare în antrepozitul fiscal;

- g) codul produselor realizate în cadrul fiecărui antrepozit fiscal/recepționate în cadrul fiecărei locații de către operatorul înregistrat;
- h) codul de acciză atribuit;
- i) data de la care autorizația este valabilă;
- j) starea autorizației, inclusiv motivele care determină modificarea, precum și data de la care se modifică starea autorizației;
- k) autoritatea fiscală competentă în administrarea accizelor;
- l) alte informații stabilite de autoritatea fiscală, necesare administrării sau schimbului de informații cu statele membre ale Uniunii Europene.

În conformitate cu versiunea Codului fiscal aplicabilă de la 1 ianuarie 2007 acest registru nu mai este obligatoriu. Este posibilă însă revenirea la această soluție într-o variantă viitoare îmbunătățită a reglementărilor fiscale.

Rolul Registrului unic de control în gestiunea fiscală

Contribuabilii, persoane juridice înregistrate la Oficiul Național al Registrului Comerțului, autorizate potrivit legii, au obligația să țină registrul unic de control. Se aplică *regulile* menționate în continuare.

1. Registrul unic de control are ca scop *evidențierea tuturor controalelor desfășurate la contribuabil de către toate organele de control specializate, în domeniile: financiar-fiscal, sanitar, fitosanitar, urbanism, calitatea în construcții, protecția consumatorului, protecția muncii, inspecția muncii, protecția împotriva incendiilor, precum și în alte domenii prevăzute de lege.*

2. Evidențierea controalelor în registrul unic de control se face cu semnăturile reprezentantului legal al contribuabilului și organului de control.

3. Contribuabilii persoane juridice înregistrate la Oficiul Național al Registrului Comerțului, autorizate potrivit legii au obligația de a prezenta organelor de control registrul unic de control.

4. Organele de control au obligația de a consemna în registru, *înaintea începerii controlului*, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul.

5. Organele de control sunt obligate ca înainte de începerea acțiunii de control să consulte actele de control încheiate anterior, care au legătură cu domeniul lor de activitate, pentru a cunoaște constatările făcute, măsurile stabilite și stadiul îndeplinirii lor.

6. Controlul se poate desfășura numai după consemnarea în registrul unic de control a datelor prevăzute la punctul 4.

7. În situația neprezentării registrului unic de control, verificarea se efectuează, iar cauzele neprezentării se consemnează în actul de control.

8. După finalizarea controlului, *în registrul unic de control se înscriu obligatoriu numărul și data actului de control întocmit.*

9. Registrul unic de control se numerotează, se sigilează și se păstrează de reprezentantul legal al unității verificate sau de înlocuitorul acestuia.

10. Registrul unic de control se ține la sediul social și la fiecare sediu secundar pentru care s-au eliberat avize/autorizații și/sau acorduri de funcționare.

11. Registrul unic de control se eliberează, contra cost, de direcțiile generale ale finanțelor publice din raza teritorială unde își are sediul social contribuabilul, pe baza certificatului de înregistrare, în cazul comercianților, și pe baza certificatului de înregistrare fiscală, în cazul celorlalte categorii de contribuabili.

12. Contribuabilii nou-înființați sunt obligați ca, în termen de 30 de zile de la data înregistrării să achiziționeze registrul unic de control.

13. Constituie contravenții următoarele fapte:
a) neachiziționarea registrului unic de control de la direcțiile generale ale finanțelor publice din raza teritorială unde își are sediul social contribuabilul, în termenul legal;

b) neprezentarea registrului unic de control la solicitarea organelor de control specializate.

14. Contravențiile prevăzute la punctul 13 se sancționează cu amendă după cum urmează:

A) de la 500 lei la 1000 lei, pentru fapta prevăzută la lit. a);

b) de la 1000 lei la 2000 lei, pentru fapta prevăzută la lit. b).

Formularul 710 „Declarație rectificativă”, cod 14.13.01.00/r

Plătitorii de impozite și taxe au obligația să depună în format electronic Declarația rectificativă.

Formatul electronic al Declarației rectificative cod 14.13.01.00/r, se obține prin folosirea programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului fiscal competent pe dischetă 3 1/2 inch, 1.440 MB, compatibilă MS-DOS.

Formatul electronic va fi însoțit de formularul editat de plătitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat, conform legii.

Programul de asistență este pus la dispoziție contribuabililor gratuit de unitățile fiscale subordonate sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice.

În tabelul 1.2.19. este prezentat formularul 710 “Declarație rectificativă”

Tabelul numărul 1.2.19.

710

Ministerul Finanțelor
Publice
Agenția Națională de
Administrație Fiscală

DECLARAȚIE RECTIFICATIVĂ

Se utilizează pentru corectarea formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat” și pentru corectarea sumelor declarate folosind „Ordinul de plată pentru Trezoreria Statului” (OPT)

Perioada de raportare

Luna	Anul

Date de identificare ale plătitorului:

Cod de identificare fiscală:	
---------------------------------	----------------------

Denumire					
Județ		Localitate			
Strada		Număr		Bloc	
Scara		Ap.			
Cod poștal		Sector		Tel.	
Fax		E-mail			

Date privind obligația bugetară:

Nr.	Denumire obligație bugetară	*)
crt.	Cod bugetar:	
	Nr. de evidență a plății:	**)

Suma	Inițială	Corectată
1. Datorată		
2. Deductibilă		
3. De plată (rd. 1 – rd. 2)		
4. De recuperat/De restituit		

Prezenta declarație reprezintă titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declarație sunt corecte și complete.

		Semnătura și ștampila
Nume, prenume:		
Funcția:		

Loc rezervat organului fiscal

Nr. înregistrare: _____

Data: _____

*) Se completează cu ajutorul programului de asistență.

**) Se generează automat cu ajutorul programului de asistență.

Cod 14.13.01.00/r

Instrucțiunile de completare a formularului 710 „Declarație rectificativă”, cod 14.13.01.00/r conțin regulile precizate în continuare.

1. Declarația rectificativă se utilizează pentru corectarea impozitelor/taxelor declarate la bugetul de stat, stabilite de către plătitori prin autoimpunere sau cu regim de reținere la sursă, precum și a contribuțiilor sociale datorate de angajatori și reținute de către aceștia de la asigurați.

O precizare suplimentară se impune: *sumele înscrise în declarație nu cuprind diferențele de impozite, taxe și contribuții sociale stabilite prin actele de control.*

2. În cazul în care se corectează mai multe obligații bugetare care se referă la aceeași perioadă de raportare, pentru fiecare obligație se completează în același formular câte un tabel generat cu ajutorul programului de asistență. Pentru obligații bugetare care privesc perioade diferite de raportare se va completa câte un formular pentru obligațiile bugetare aferente fiecărei perioade de raportare.

3. Declarația rectificativă se depune, în format electronic, la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul de impozite, taxe sau contribuții își are domiciliul fiscal. Persoanele juridice care au subunități înregistrate ca plătitori de impozite și taxe depun declarația rectificativă pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, corespunzător activității subunităților, la organul fiscal teritorial la care acestea sunt înregistrate ca plătitori de impozite și taxe.

Formatul electronic va fi însoțit de formularul editat de plătitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat, conform legii.

Formularul se editează în două exemplare:

- un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic;
- un exemplar se păstrează de plătitor.

Formatul electronic al formularelor se obține prin folosirea programului de asistență pus la dispoziție gratuit de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului fiscal competent pe dischetă 3 1/2 inch, 1.440 MB, compatibilă MS-DOS.

Programul de asistență este distribuit contribuabililor gratuit de unitățile fiscale subordonate sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice, la adresa www.mfinante.ro.

4. Completarea formularului se face astfel:

4.1. Perioada de raportare

În rubrica „Luna” se înscrie cu cifre arabe numărul lunii la care se referă obligația sau numărul ultimei luni a perioadei de raportare, după caz (01 pentru luna ianuarie sau 03 pentru trimestrul 1).

Anul la care se referă declarația se înscrie cu cifre arabe, cu 4 caractere (de exemplu: 2006).

4.2. Date de identificare ale plătitorului

Cod de identificare fiscală – se înscrie codul de identificare fiscală atribuit plătitorului de impozite și taxe.

Adresa – se completează adresa domiciliului fiscal al plătitorului sau adresa sediului subunității care are calitatea de plătitor de impozite și taxe.

Cont bancar – se completează de către plătitori, indiferent de tipul contului.

4.3. Date privind obligația bugetară

Denumire obligație bugetară – se completează denumirea obligației bugetare care se rectifică (de exemplu: impozit pe profit, impozit pe veniturile din salarii și

asimilate salariilor, etc.). Se va prelua denumirea exactă a obligației bugetare din nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat.

Coloana „Suma inițială”

Rândul 1 – 4 se completează după caz, înscriindu-se suma care s-a completat eronat în declarația care se rectifică.

Coloana „Suma corectată”

Rândul 1 – 4 se completează după caz, înscriindu-se suma corectă a obligației bugetare, datorată în perioada la care se referă declarația corectată.

Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și păstrare a formularului 710 sunt prezentate în continuare.

1. Caracteristici de tipărire – se utilizează echipament informatic pentru completare și editare cu ajutorul programului de asistență asigurat gratuit de către unitățile fiscale teritoriale.

2. Se utilizează la corectarea impozitelor/taxelor declarate la bugetul de stat, stabilite de către plătitori prin autoimpunere sau cu regim de reținere la sursă, precum și a contribuțiilor sociale datorate de angajatori și reținute de către aceștia de la asigurați.

3. Se întocmește de toți plătitorii de impozite, taxe și contribuții sociale.

4. Circulă:

- în format electronic, la organul fiscal competent;
- în format hârtie, 2 exemplare listate, semnate și ștampilate potrivit legii, din care un exemplar însoțește discheta și un exemplar rămâne la plătitorul de impozite, taxe și contribuții sociale.

5. Se arhivează la organul fiscal:

- formatul electronic, în arhiva de documente electronice;
- formatul hârtie, la dosarul fiscal al plătitorului de impozite și taxe.

Declarații speciale de înregistrare în scopuri de T.V.A.

Persoana impozabilă care nu este înregistrată și care nu are obligația să se înregistreze, conform art. 153 din Codul fiscal și persoana juridică neimpozabilă care are obligația sau optează să se înregistreze pentru efectuarea achizițiilor intracomunitare, potrivit art. 153¹ din Codul fiscal, depun la organul fiscal competent în a cărui rază teritorială își au domiciliul fiscal formularul 091 „Declarație de înregistrare în scopuri de T.V.A./Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare”, cod M.F.P. 14.13.01.10.11/a. Modelul Declarației de înregistrare în scopuri de T.V.A./Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare este prezentat în tabelul 1.2.20.

Data înregistrării ca persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare este data depunerii formularului 091 la organul fiscal competent.

Persoanele impozabile înregistrate pentru achiziții intracomunitare vor utiliza codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de organul fiscal competent numai pentru efectuarea achizițiilor intracomunitare și pentru declararea și plata taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor intracomunitare efectuate.

Începând cu data de 1 ianuarie 2007, codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, al persoanelor impozabile se atribuie de organele fiscale competente și este:

- a) pentru persoanele juridice, cu excepția comercianților, precum și pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent, precedat de prefixul „RO”;
- b) pentru persoanele fizice, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent, precedat de prefixul „RO”;
- c) pentru comercianți, inclusiv pentru sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale, precedat de prefixul „RO”;
- d) pentru asocierile fără personalitate juridică, codul de identificare fiscală, precedat de prefixul „RO”.

Persoanele fizice, cu excepția celor care desfășoară activități economice în mod independent sau care exercită profesii libere, vor utiliza codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 din Codul fiscal, numai pentru operațiunile reglementate de titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal.

Tabelul 1.2.20.

DECLARAȚIE

de înregistrare în scopuri de TVA și declarație de mențiuni
a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare

DECLARAȚIE DE ÎNREGISTRARE ÎN SCOPURI DE TVA DECLARAȚIE DE MENȚIUNI A ALTOR PERSOANE CARE EFECTUEAZĂ ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE	
A. FELUL DECLARAȚIEI	
1. Declarație de înregistrare ☐	2. Declarație de mențiuni ☐
a) Persoană impozabilă care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze conform art. 153 din Codul Fiscal ☐	
b) Persoană juridică neimpozabilă ☐	
B. DATE DE IDENTIFICARE A CONTRIBUABILULUI	
1. Cod de înregistrare în scopuri de TVA	
2. Denumire/Nume și prenume	
3 Cod de identificare fiscală ..	
4. Date privind domiciliul fiscal	
Stradă Nr. Bloc	
Scară Etaj Ap Localitate	
Sector Județ Cod poștal	
Fax - Telefon	
E-mail	
C. ALTE DATE DESPRE CONTRIBUABIL	
1. Reprezentare prin împuternicit ☐	
Nr. act împuternicire Data	

2. Date de identificare ale împuternicitului	
Cod de identificare fiscală	
Nume, prenume/Denumire	
Adresa: Stradă Nr. Bloc	
Scară Etaj Ap Localitate Sector	
Județ Cod poștal Fax	
..... Telefon	
E-mail	
D. DATE PRIVIND VECTORUL FISCAL	
I. Înregistrare în scopuri de TVA	
1. Înregistrare prin depășirea plafonului de achiziții intracomunitare ☐	
2. Înregistrare prin opțiune pentru achiziții intracomunitare, conform art. 126 alin.(6) din Codul Fiscal ☐	
II. Anularea înregistrării în scopuri de TVA	
1. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate ca urmare a depășirii plafonului de achiziții ☐	
a) valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic anterior solicitării anulării	
b) valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic în care se solicită anularea	
c) nu a fost exercitată opțiunea prevăzută la art. 153 alin.(7) din Codul fiscal ☐	
2. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate prin opțiune ☐	
a) valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic anterior solicitării anulării	
b) valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic în care se solicită anularea	
c) nu a fost exercitată opțiunea prevăzută la art. 153 alin.(7) din Codul fiscal ☐	
3. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal ☐	
Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete.	
Numele persoanei care face declarația	
Semnătura Ștampila	
Data / /	
Se completează de organul fiscal	
Denumire organ fiscal ..	
Nr. de înregistrare Data înregistrării / /	
Numele și prenumele persoanei care a verificat	
Număr legitimație	
Cod M.RR: 14.13.01.10.1 1/a	A4/t2

Instrucțiunile de completare a formularului (091) „Declarație de înregistrare în scopuri de T.V.A./Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare” sunt prezentate în continuare.

Declarația de înregistrare în scopuri de T.V.A./Declarația de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare (091), denumită în continuare declarație, se depune de către persoanele impozabile care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze conform art. 153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și de persoanele juridice neimpozabile care intenționează să efectueze achiziții intracomunitare în România, astfel:

a) în mod obligatoriu, înaintea efectuării achiziției intracomunitare, dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară;

b) prin opțiune, dacă realizează achiziții intracomunitare de bunuri care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România conform Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și optează pentru taxarea acestor operațiuni, conform normelor fiscale.

Declarația se completează în două exemplare:

– un exemplar, însoțit de o copie de pe certificatul de înregistrare/certificatul de înregistrare fiscală, precum și de pe decizia de înregistrare a domiciliului fiscal (decizia de înregistrare a domiciliului fiscal la cererea contribuabilului sau decizia privind modificarea din oficiu a domiciliului fiscal al contribuabilului), după caz, se depune la registratura organului fiscal competent;

– un exemplar se păstrează de către contribuabil.

Felul declarației

Se marchează cu „X” punctul 1 sau 2, după caz. Declarația de înregistrare se completează la solicitarea înregistrării în scopuri de T.V.A., iar declarația de mențiuni se completează ori de câte ori se modifică datele declarate anterior.

În cazul declarației de înregistrare, se marchează, după caz, litera a) sau b).

Atenție! În cazul declarației de mențiuni se completează toate rubricile formularului cu datele valabile la momentul declarării, indiferent dacă acestea au mai fost declarate.

B. Date de identificare a contribuabilului

1. Cod de înregistrare în scopuri de T.V.A. – nu se completează la înregistrarea inițială.

De reținut că acest cod este valabil și se utilizează *numai în scopuri de T.V.A. pentru achiziții intracomunitare*.

2. Denumire/Nume și prenume – se înscrie, după caz, denumirea sau numele și prenumele persoanei care efectuează achiziții intracomunitare (contribuabilul).

3. Cod de identificare fiscală – se înscrie codul de identificare fiscală a contribuabilului.

4. Date privind domiciliul fiscal – se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal al contribuabilului.

C. Alte date despre contribuabil

1. Reprezentare prin împuternicit – se marchează cu „X” în cazul în care declarația este completată de către împuternicitul desemnat potrivit Codului de procedură fiscală și se înscrie numărul și data cu care împuternicitul a înregistrat actul de împuternicire, în formă autentică și în condițiile prevăzute de lege, la organul fiscal.

2. Date de identificare ale împuternicitului – se completează cu datele privind codul de identificare fiscală, numele și prenumele sau denumirea împuternicitului, precum și adresa acestuia.

D. Date privind vectorul fiscal

I. Înregistrare în scopuri de TVA

1. Înregistrare prin depășirea plafonului de achiziții intracomunitare – se marchează cu „X” de către persoanele impozabile care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze conform art. 153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de persoanele juridice neimpozabile care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România, înaintea efectuării achiziției intracomunitare, dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.

2. Înregistrare prin opțiune pentru achiziții intracomunitare, conform art. 126 alin.(6) din Codul fiscal – se marchează cu „X” de către
– persoanele impozabile care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze conform art. 153 din Codul fiscal

– de persoanele juridice neimpozabile, dacă realizează achiziții intracomunitare de bunuri care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România conform art. 126 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și optează pentru taxarea acestor operațiuni, conform art. 126 alin.(6) din Codul fiscal.

II. Anularea înregistrării în scopuri de TVA

1. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate ca urmare a depășirii plafonului de achiziții – se marchează cu „X” de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA ca urmare a depășirii plafonului de achiziții, care solicită anularea înregistrării oricând, după expirarea anului calendaristic următor celui în care au fost înregistrate, dacă valoarea achizițiilor intracomunitare nu a depășit plafonul de achiziții în anul în care fac această solicitare sau în anul calendaristic anterior și dacă nu și-au exercitat opțiunea conform Codului fiscal.

2. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate prin opțiune – se marchează cu „X” de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA prin opțiune, care solicită anularea înregistrării oricând, după expirarea a 2 ani calendaristici care urmează anului în care au optat pentru înregistrare, dacă valoarea achizițiilor intracomunitare nu a depășit plafonul de achiziții în anul care depun această solicitare sau în anul calendaristic anterior și dacă nu și-au exercitat opțiunea conform Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1a) și 2a). Valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic anterior solicitării anulării – se înscrie suma totală a achizițiilor intracomunitare ale persoanei

impozabile care solicită anularea înregistrării, realizată în anul calendaristic anterior solicitării anulării.

1b) și 2b). Valoarea achizițiilor intracomunitare în anul calendaristic în care se solicită anularea – se înscrie suma totală a achizițiilor intracomunitare ale persoanei impozabile care solicită anularea înregistrării, realizată în anul în care face această solicitare.

Toate sumele vor fi înscrise în lei.

1c) și 2c). Nu a fost exercitată opțiunea conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal – se marchează cu „X” de către persoanele impozabile care solicită anularea înregistrării, în cazul în care nu și-au exercitat opțiunea conform Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Anularea înregistrării pentru persoanele impozabile care au fost înregistrate în scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Codul fiscal – se marchează cu „X” de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare conform Codului fiscal care au fost înregistrate în scopuri de T.V.A.

Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și păstrare ale formularului (091) „Declarație de înregistrare în scopuri de T.V.A./Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare” sunt precizate în continuare:

- se poate utiliza echipament informatic pentru editare;
- se difuzează gratuit.

Se utilizează la atribuirea codului de înregistrare în scopuri de T.V.A. și la eliberarea certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. pentru achiziții intracomunitare, a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare, precum și la actualizarea unor informații despre aceste persoane.

Se întocmește în 2 exemplare de contribuabil sau de către împuternicit.

Circulă: – originalul la organul fiscal;

– copia la contribuabil.

Se păstrează la dosarul fiscal al contribuabilului.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A.

1. Persoana impozabilă care este stabilită în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire de 35.000 euro (prevăzut la art. 152 alin. 1 Cod fiscal) cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire de 35.000 euro (prevăzut la art. 152 alin. 1) dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxa;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire de 35.000 euro (prevăzut la art. 152 alin. 1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire de 35.000 euro (prevăzut la art. 152 alin. 1) dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

II. Prevederile punctului anterior se aplică și pentru persoana impozabilă care:

a) efectuează operațiuni în afara României cu drept de deducere a taxei (conform art. 145 alin. (2) lit. b Cod fiscal);

b) efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

III. Prevederile punctului I nu sunt aplicabile persoanei tratate ca persoană impozabilă numai pentru că efectuează ocazional livrări intracomunitare de mijloace de transport noi.

IV. O persoană impozabilă care nu este stabilită, conform art. 125 1 alin. (2) lit. b), și nici înregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România și care este obligată la plata taxei pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii, conform art. 150 alin. (1) lit. a), va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente, înainte de efectuarea respectivei livrări de bunuri sau prestări de servicii. Sunt exceptate persoanele stabilite în afara Comunității, care efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate.

V. O persoană impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare.

VI. Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA toate persoanele care în conformitate cu prevederile normelor fiscale sunt obligate să solicite înregistrarea.

VII. În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu cele menționate la punctele I, II, IV sau V și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

VIII. Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA:

- dacă potrivit normelor fiscale persoana nu era obligată să solicite înregistrarea
- dacă potrivit normelor fiscale persoana nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA
- în cazul persoanelor impozabile care figurează în evidența specială și în lista contribuabililor inactivi.

Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.

Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare parcurge mai mulți pași.

1. Persoana impozabilă care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze, conform art. 153 Cod fiscal, și persoana juridică neimpozabilă care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, înaintea efectuării achiziției intracomunitare, în cazul în care valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.

2. Persoana impozabilă care nu este înregistrată și nu este obligată să se înregistreze, conform art. 153, și persoana juridică neimpozabilă pot solicita să se înregistreze, în cazul în care realizează achiziții intracomunitare, conform art. 126 alin. (6).

3. Organele fiscale competente vor înregistra, în scopuri de TVA, orice persoană care solicită înregistrarea, conform alin. (1) sau (2).

4. Dacă persoana obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în condițiile alin. (1), nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

5. Persoana înregistrată în scopuri de TVA, conform alin. (1), poate solicita anularea înregistrării sale oricând, după expirarea anului calendaristic următor celui în care a fost înregistrată, dacă valoarea achizițiilor sale intracomunitare nu a depășit plafonul de achiziții în anul în care face solicitarea sau în anul calendaristic anterior și dacă nu și-a exercitat opțiunea conform alin. (7).

6. Persoana înregistrată în scopuri de TVA, conform alin. (2), poate solicita anularea înregistrării oricând după expirarea a 2 ani calendaristici care urmează anului în care a optat pentru înregistrare, dacă valoarea achizițiilor sale intracomunitare nu a depășit plafonul de achiziții în anul în care depune aceasta solicitare sau în anul calendaristic anterior, dacă nu și-a exercitat opțiunea conform alin. (7).

7. Dacă după expirarea anului calendaristic prevăzut la alin. (5) sau a celor 2 ani calendaristici prevăzuți la alin. (6), care urmează celui în care s-a efectuat înregistrarea, persoana impozabilă efectuează o achiziție intracomunitară în baza codului de înregistrare în scopuri de TVA, se consideră că persoana a optat conform art. 126 alin. (6), cu excepția cazului în care a depășit plafonul de achiziții intracomunitare.

8. Organele fiscale competente vor anula înregistrarea unei persoane dacă:

a) persoana respectivă este înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153;

b) persoana respectivă are dreptul la anularea înregistrării în scopuri de TVA, și solicită anularea conform alin. (5) sau (6).

Prevederi generale referitoare la înregistrare

1. Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 și 153¹, are prefixul «RO», conform Standardului internațional ISO 3166 – alpha 2.

(2) Anularea înregistrării în scopuri de TVA a unei persoane nu o exonerează de răspunderea care îi revine, pentru orice acțiune anterioară datei anulării și de obligația de a solicita înregistrarea în condițiile normelor fiscale.

(3) Departamentele unei instituții publice se pot înregistra pentru scopuri de TVA, dacă pot fi considerate ca parte distinctă din structura organizatorică a instituției publice, prin care se realizează operațiuni impozabile.

(4) Prin norme fiscale se stabilesc cazurile în care persoanele nestabilite în România pot fi scutite de înregistrare pentru scopuri de TVA.

(5) Persoanele înregistrate:

a) conform art. 153 vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților. Informarea este opțională, dacă persoana beneficiază de prestări de servicii, conform art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

b) conform art. 153¹ vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizorului, de fiecare dată când realizează o achiziție intracomunitară de bunuri. Comunicarea codului este opțională în cazul în care persoana respectivă beneficiază de prestări de servicii, conform art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i). Pentru alte operațiuni constând în livrări de bunuri și prestări de servicii este interzisă comunicarea codului de înregistrare în scopuri de TVA, obținut în temeiul art. 153¹, furnizorilor/prestatorilor sau clienților.

(6) Persoana impozabilă nestabilă în România, care și-a desemnat un reprezentant fiscal, va comunica denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 reprezentantului sau fiscal, clienților și furnizorilor săi, pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România.

Regimul special de scutire pentru micile persoane impozabile stabilite în România. Persoana a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, prin opțiune poate solicita scutirea de taxă, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi scutite.

Plătitor prin opțiune – persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile, eligibile pentru derogarea de la achizițiile de valori mici (sub 10.000 eur) au dreptul să opteze pentru regimul general. Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

Persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-e) și g) și ale art. 151, trebuie să autofactureze, până cel mai târziu în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator.

Alte declarații privind TVA

Persoanele înregistrate conform art. 153¹, dar neînregistrate conform art. 153, trebuie să depună la organele fiscale competente un *decont special de taxă* pentru:

a) achiziții intracomunitare, altele decât achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi sau de produse accizabile;

b) operațiuni pentru care sunt obligate la plata taxei, conform dispozițiilor fiscale.

(2) Persoanele impozabile neînregistrate conform art. 153, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate conform art. 153¹, trebuie să depună la organele fiscale

competente un decont special de taxa la operațiunile pentru care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b).

(3) Persoanele care nu sunt înregistrate conform art. 153, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate conform art. 153¹, trebuie să depună la organele fiscale competente un decont special de taxă privind achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi.

(4) Persoanele impozabile care nu sunt înregistrate conform art. 153 și persoanele juridice neimpozabile, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate conform art. 153¹, trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente un decont special de taxă pentru:

a) achiziții intracomunitare de produse accizabile;
b) operațiuni pentru care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. f), cu excepția situației în care are loc un import de bunuri sau o achiziție intracomunitară;

c) operațiuni pentru care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. g).

(5) Decontul special de taxă pe valoarea adăugată trebuie întocmit potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice și se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea operațiunilor, în situațiile prevăzute la alin. (1)-(4). Decontul special de taxa trebuie depus numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei.

(6) Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, a căror cifră de afaceri, realizată la finele unui an calendaristic, este inferioară sumei de 10.000 euro, calculată la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului, trebuie să comunice printr-o notificare scrisă organelor fiscale de care aparțin, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, următoarele informații:

a) suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii precum și suma taxei, către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153;

b) suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii și suma taxei aferente, către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(7) Persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, a căror cifră de afaceri, astfel cum este prevăzută la art. 152 alin. (2), dar excluzând veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane, realizată la finele unui an calendaristic, este între 10.000 și 35.000 euro, calculată la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului, trebuie să comunice, printr-o notificare scrisă organelor fiscale competente, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, următoarele informații:

a) suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153;

b) suma totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153;

c) suma totală și taxa aferentă a achizițiilor de la persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153;

d) suma totală a achizițiilor de la persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(8) Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, care prestează servicii de transport internațional trebuie să comunice printr-o notificare scrisă organelor fiscale competente, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, suma totală a veniturilor obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane cu locul de plecare din România.

Impozitul pe dividende care trebuie reținut se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

CONCLUZII

1. Legislația fiscală actuală din România este rezultatul unei evoluții în timp și corespunde în linii mari nevoilor de dezvoltare ale țării.
2. Există o corelație strânsă între funcția contabilă a întreprinderii și sarcinile fiscale sau de gestiune fiscală ale acesteia.
3. Fiecăreia dintre obligațiile bugetare ale întreprinderii îi corespunde un sistem propriu de gestiune în funcție de exigențele legale și de specificul întreprinderii.
4. Gestiunea fiscală constă din registre speciale, raportări obligatorii, formulare speciale, mecanisme de înregistrare, scheme de organizare a datelor, tabele de corelație, proceduri interne.

PARTEA A II-A

IMPACTUL NORMELOR FISCALE PRIVIND DATORIILE BUGETARE ÎN CONTABILITATEA ÎNTREPRINDERII

Scopul părții a 2-a din manualul „Contabilitate și gestiune fiscală” este de a prezenta impactul pe care îl au în contabilitatea firmelor principalele norme fiscale privind datoriile bugetare.

Obiectivele părții 2 din manualul „Contabilitate și gestiune fiscală” sunt:

- definirea principalelor impozite și taxe care au impact în contabilitatea firmei
- cunoașterea prevederilor principalelor acte normative fiscale cu impact în contabilitatea firmelor
- aprofundarea legislației fiscale pentru gestiunea și aplicarea ei corectă și creativă
- înțelegerea modului de organizare a contabilității financiare și de gestiune a principalelor norme fiscale
- precizarea înregistrărilor contabile financiare și de gestiune aferente fiecărui grup de reglementări fiscale
- cunoașterea fluxurilor informaționale modificate cu ocazia aplicării diferitelor norme fiscale
- încadrarea în categoriile de costuri a diferitelor impozite și taxe
- înțelegerea rolului gestiunii fiscale asupra managementului firmei prin particularizări și simulări ale principalelor norme fiscale
- stăpânirea mecanismelor de integrare a gestiunii contabile cu cea fiscală
- în măsura în care se impune, determinarea modelului contabil în funcție de normele fiscale aplicabile
- calcularea unor indicatori de venituri și cheltuieli în funcție de parametri fiscali
- identificarea și utilizarea instrumentelor de analiză economică complexă fiscală și contabilă.

Conceptele cheie utilizate în partea 2-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală” sunt:

- impozit pe venituri din salarii
- contribuții la asigurările sociale de stat
- contribuții la asigurările sociale de sănătate
- impozit pe profit
- contribuția la fondul de șomaj
- valoare adăugată
- taxă pe valoarea adăugată
- taxe vamale
- taxe de timbru
- taxe la Registrul Comerțului
- impozite locale

- accize
- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor
- impozitul pe veniturile nerezidenților
- taxele extrajudiciare de timbru
- taxele de timbru pentru activitatea notarială
- taxele privind cadastrul și publicitatea imobiliară
- taxe ecologice
- taxe pentru jocurile de noroc.

Introducere pentru partea a 2-a. Fiecare din impozitele datorate la bugetul public generează înregistrări specifice în contabilitatea financiară și în cea de gestiune a firmei. În urma acestora au loc mutații în structura patrimoniului. Impactul pe care îl are în contabilitatea firmelor din România sistemul de impozite și taxe în general și fiecare impozit în parte este abordat în partea a 2-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală”.

Pentru sistematizarea informației din partea a 2-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală” fiecare secțiune va avea următoarele puncte:

- conținutul reglementării fiscale
- probleme privind sistemul informațional pentru aplicarea reglementării
- înregistrări recomandate în contabilitatea financiară
- înregistrări recomandate în contabilitatea de gestiune
- modificări în poziția financiară a firmei
- încadrare costuri fiscale în criteriile de clasificare generale
- probleme speciale de gestiune fiscală ale întreprinderii.

Pentru parcurgerea părții a 2-a sunt necesare noțiuni de economie politică, economia firmei, fiscalitate, bazele contabilității, contabilitate financiară.

După studierea părții a 2-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală” cititorii vor cunoaște modul de înregistrare a fiecărui impozit și taxă, problemele de organizare a sistemului informațional intern pentru a răspunde nevoilor de realizare a gestiunii fiscale, modificările în structura patrimoniului și în cea a calculației costurilor determinate de legislația fiscală din România. De asemenea vor putea fi abordate specializat problemele specifice fiecărui impozit sau taxă în parte.

2.1. Contabilitatea și gestiunea fiscală a remunerării personalului

2.1.1. Impozite, taxe și contribuții sociale

Contribuțiile pentru asigurările de stat

Una din componentele sistemului de asigurări sociale obligatoriu specific statelor moderne este asigurarea de pensii și alte asigurări sociale. În terminologia fiscală din România se folosește sintagma „asigurări sociale de stat” pentru a include asigurările de pensii, pentru deces, îmbolnăvire (pierderea temporară a capacității de muncă) și altele asemenea. În continuare va fi folosit acest termen.

Modul de calcul al contribuției la asigurările sociale de stat este stabilit în legislația de specialitate privind asigurările de pensii și alte asigurări sociale. De asemenea, în același act normativ se prevede că nivelul concret al cotelor se

stabilește anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Cotele de contribuții la asigurările sociale de stat datorate de angajator sunt stabilite pe 3 niveluri în funcție de condițiile de muncă ale personalului. Se utilizează următoarele categorii privind condițiile de muncă:

a) condiții normale de muncă – cel mai redus nivel de nocivitate al condițiilor de muncă și cel mai mic nivel al contribuției;

b) condiții deosebite de muncă – nivelul următor de nocivitate a condițiilor de muncă;

c) condiții speciale de muncă – cel mai ridicat nivel de nocivitate al condițiilor de muncă.

Cota contribuției individuale de asigurări sociale (reținută din venitul brut al asiguratului) este stabilită indiferent de condițiile de muncă.

Față de reglementările imperative ale legislației de asigurări sociale rezultă *necesitatea corelării sistemului informațional pentru fiscalitate cu cel al resurselor de muncă și al protecției muncii pentru calculul corect al contribuției angajatorului la asigurările sociale de stat*. Un anumit angajat figurează la un loc de muncă la care trebuie să fie stabilită categoria privind condițiile de muncă. Dacă locul de muncă se încadrează la condiții deosebite sau speciale de muncă se va face mențiune specială în contractul individual al angajatului. În cazul contractelor colective de întreprindere va fi inclus pe o anexă a acestuia. În lipsa gestiunii pe locuri de muncă se atașează fiecărui salariat parametrul „categorie condiții de muncă” cu cele 3 opțiuni legale. Dacă nu sunt prezente cazuri ale condițiilor deosebite sau a celor speciale de muncă se va renunța la acest parametru. În cazul condițiilor deosebite sau speciale de muncă firma va plăti o contribuție mai mare la asigurările sociale de stat iar angajatul va beneficia de avantaje la pensionare. Strict contabil se recomandă următoarele înregistrări contabile:

645.CAS.1 = 4311.CAS S1

645.CAS.2 = 4311.CAS S2

645.CAS.3 = 4311.CAS S3

în care

645.CAS.1= cheltuieli cu asigurările sociale de stat pentru personalul din grupa 1 (condiții speciale de muncă)

645.CAS.2= cheltuieli cu asigurările sociale de stat pentru personalul din grupa 2 (condiții deosebite de muncă)

645.CAS.3= cheltuieli cu asigurările sociale de stat pentru personalul din grupa 3 (condiții normale de muncă).

Prin acest model de înregistrări poate fi gestionată mai bine corelația sistem informațional pentru fiscalitate – sistem informațional pentru resurse umane.

Contribuția de asigurări sociale datorată de personalul angajat va fi înregistrată în contabilitatea financiară prin următoarea notă contabilă

421.zt = 4312.xy.zt

în care analiticul xy arată tipul de venit asupra căruia se aplică contribuția la asigurările sociale de stat iar analiticul zt arată centrul de cost sau departamentul. În cazul în care veniturile de altă natură decât cea salarială nu se înregistrează „forțat” în contul 421 analiticul xy dispăre. Tipul de activitate din care provine contribuția la asigurările sociale de stat va fi identificat prin procedeul „revedere tranzacții” aplicând filtrul corespunzător. Sistemul de analitice xy.zt va fi aplicat după caz și la înregistrarea contribuției la asigurările sociale de stat datorată de angajator.

În contabilitatea de gestiune contribuția la asigurările sociale de stat datorată de angajator va fi imputată pe centre de cost sau alte subdiviziuni ale calculației specifice întreprinderii corespunzător salariilor brute la care este atașată. De asemenea va fi făcută separarea între activitățile la care este imputabil costul salarial de referință. Astfel, vom putea avea una din următoarele înregistrări:

a) pentru costul cu asigurările sociale de stat al personalului aferent activității de bază (principale)

$$921 = 901 \quad S1$$

b) pentru costul cu asigurările sociale de stat al personalului din activități auxiliare

$$922 = 901 \quad S2$$

c) pentru costul cu asigurările sociale de stat al personalului din activități indirecte

$$923 = 901 \quad S3$$

d) pentru costul cu asigurările sociale de stat al personalului din activități de administrare și management

$$924 = 901 \quad S4$$

e) pentru costul cu asigurările sociale de stat al personalului din activități comerciale cu excepția cazului în care activitatea comercială reprezintă obiectul principal de activitate

$$925 = 901 \quad S5.$$

Contribuția la asigurările sociale de stat datorată de personalul angajat este parte a salariului brut și nu face obiectul înregistrării separate în contabilitatea de gestiune.

De reținut că indicativele alfabetice vor fi înlocuite cu indicative numerice acolo unde programele de prelucrare a datelor impun o astfel de restricție.

Conturile utilizate în contabilitatea de gestiune au următoarea semnificație:

901 – Decontări interne privind cheltuielile

921 – cheltuieli activitatea de bază

922 – cheltuieli activități auxiliare

923 – cheltuieli activități indirecte

924 – cheltuieli generale de administrare

925 – cheltuieli comerciale

Un element al asigurărilor sociale de stat este *ajutorul de deces*. În fiecare an prin dispozițiile din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilește cuantumul acestuia. Este o prevedere din Legea 19/2000 prin care această sumă se actualizează anual. Ajutorul de deces este diferențiat pentru:

a) asigurat sau pensionar;

b) un membru de familie al asiguratului sau pensionarului.

În măsura în care firma plătește ajutorul de deces apare o decontare cu bugetul asigurărilor de stat. Nu sunt afectate costurile angajatorului pentru ajutorul de deces plătit în baza legii asigurărilor de pensii și alte asigurări sociale.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a firmei se face numai dacă aceasta plătește în numele bugetului asigurărilor sociale de stat. Nota contabilă este

4211. CAS = 5311

sau, în cazul plății pe card

4311.CAS = 5121.

Documentele justificative vor fi predate (în original sau copie, după caz) autorității care gestionează contribuțiile de asigurări sociale. În principiu vor fi certificatul de deces, dovada relației de rudenie cu beneficiarul plății, copii ale actelor de identitate ale titularului dreptului și ale beneficiarului plății.

Ajutorul de deces nu generează înregistrări în contabilitatea de gestiune.

În cazul în care ajutorul de deces este plătit direct de către autoritatea care gestionează contribuțiile de asigurări sociale nu apar înregistrări nici în contabilitatea financiară a firmei al cărei angajat a fost sau este beneficiarul sumei.

Este bine de precizat că în contractul colectiv de muncă la nivel național, în contractele colective de muncă la nivel de ramură și în contractele colective ale societăților comerciale se prevăd sume cu destinația ajutor de deces. Acestea nu au caracterul de obligații bugetare, fiind înregistrate la alte costuri cu personalul. Nota contabilă va fi în această situație

6458 = 5311

sau, în cazul plății pe card,

6458 = 5121.

Am făcut această precizare deoarece coincidența de terminologie poate crea confuzii pentru practicieni.

Contribuțiile pentru asigurările de șomaj

O altă componentă a sistemului modern de asigurare pentru personalul angajat este protecția socială în cazul șomajului. În România legislația privind protecția împotriva șomajului stabilește cadrul general pentru organizarea asigurărilor de șomaj ca și contribuțiile datorate la fondul de asigurarea împotriva șomajului. În primul rând sunt definite o serie de categorii necesare în contabilitatea asigurărilor pentru șomaj.

Șomer este persoana care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este în căutarea unui loc de muncă de la vârsta de minimum 16 ani și până la îndeplinirea condițiilor de pensionare;
- b) starea de sănătate și capacitățile fizice și psihice o fac aptă pentru prestarea unei munci;
- c) nu are loc de muncă, nu realizează venituri sau realizează, din activități autorizate potrivit legii, venituri mai mici decât salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, în vigoare;
- d) este disponibilă să înceapă lucrul în perioada imediat următoare, dacă s-ar găsi un loc de muncă.

Șomer înregistrat este persoana care îndeplinește cumulativ condițiile pentru a fi declarată șomer și se înregistrează la Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă în a cărei rază teritorială își are domiciliul sau, după caz, reședința, ori la alt furnizor de servicii de ocupare, care funcționează în condițiile prevăzute de lege, în vederea obținerii unui loc de muncă.

Din cele două definiții deducem o deosebire principală a celor două concepte. Șomerul este o categorie care interesează în primul rând statistic sau al corelațiilor macroeconomice în timp ce șomerul înregistrat este o categorie de interes bugetar. Numai șomerul înregistrat beneficiază de dreptul de a primi ajutor de șomaj. Șomerul neînregistrat face obiectul fiscalității în măsura în care există reglementări pentru facilități fiscale acordate entităților care angajează șomeri fără a fi necesară înregistrarea acestora. Acesta este totuși un caz foarte rar. De obicei se impune condiția înregistrării șomerului pentru a beneficia de orice tip de facilitate.

Stagiu de cotizare – perioada în care s-a plătit contribuția de asigurări pentru șomaj atât de către asigurat, cât și de angajator sau, după caz, numai de către asigurat; se observă că la definirea sau probarea stagiului de cotizare vor fi avute în vedere instrumente din gestiunea fiscală sau contabilitatea firmei. Acestea vor avea impact asupra unor drepturi bănești ale personalului salariat.

Asigurat – persoana fizică care realizează venituri, potrivit legii, și este asigurată pentru riscul pierderii locului de muncă, prin plata contribuției de asigurări pentru șomaj. Asiguratul face obiectul gestiunii fiscale a oricărui tip de angajator.

Indemnizație de șomaj – o compensație parțială a veniturilor asiguratului ca urmare a pierderii locului de muncă sau a veniturilor absolvenților instituțiilor de învățământ și militarilor care au efectuat stagiul militar și care nu s-au putut încadra în muncă; Din punct de vedere bugetar indemnizația de șomaj este o cheltuială.

Beneficiarii prevederilor legislației privind asigurările de șomaj sunt persoanele în căutarea unui loc de muncă, aflate în una dintre următoarele situații:

- a) au devenit șomeri în sensul definiției de mai sus;
- b) nu au putut ocupa loc de muncă după absolvirea unei instituții de învățământ sau după satisfacerea stagiului militar;
- c) ocupă un loc de muncă și, din diferite motive, doresc schimbarea acestuia;

d) au obținut statutul de refugiat sau altă formă de protecție internațională, conform legii;

e) cetățeni străini sau apatrizi care au fost încadrați în muncă sau au realizat venituri în România, conform legii;

f) nu au putut ocupa loc de muncă după repatriere sau după eliberarea din detenție.

Dreptului la indemnizația de șomaj îl au șomerii care se găsesc în una dintre următoarele situații:

a) le-a încetat contractul individual de muncă sau contractul de muncă temporară din motive neimputabile lor;

b) le-au încetat raporturile de serviciu din motive neimputabile lor;

c) le-a încetat mandatul pentru care au fost numiți sau aleși, dacă anterior nu au fost încadrați în muncă sau dacă reluarea activității nu mai este posibilă din cauza încetării definitive a activității angajatorului;

d) a expirat durata pentru care militarii au fost angajați pe bază de contract sau li s-a desfășurat contractul din motive neimputabile lor;

e) le-a încetat raportul de muncă în calitate de membru cooperant, din motive neimputabile lor;

f) au încheiat contract de asigurare pentru șomaj și nu realizează venituri sau realizează din activități autorizate potrivit legii venituri mai mici decât salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată ce li s-ar fi cuvenit potrivit legii;

g) au încetat activitatea ca urmare a pensionării pentru invaliditate și care, ulterior, au redobândit capacitatea de muncă și nu au reușit să se încadreze în muncă;

h) le-au încetat raporturile de muncă sau de serviciu din motive neimputabile lor, în perioada de suspendare a acestora, potrivit legii;

i) reintegrarea în muncă, dispusă prin hotărâre judecătorească definitivă, nu mai este posibilă la unitățile la care au fost încadrate în muncă anterior, din cauza încetării definitive a activității, sau la unitățile care au preluat patrimoniul acestora;

j) le-a încetat activitatea desfășurată exclusiv pe baza convenției civile.

În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate și poartă numele de *asigurați* persoanele fizice care îndeplinesc următoarele condiții :

a) sunt cetățenii români încadrați în muncă sau care realizează venituri în România, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;

b) sunt cetățeni români care lucrează în străinătate, în condițiile legii;

c) sunt cetățeni străini sau apatrizi care, pe perioada în care au domiciliul sau reședința în România, sunt încadrați în muncă sau realizează venituri, în condițiile legii.

Asigurările pentru șomaj „încarcă” costurile angajatorilor așa cum vom vedea în continuare. Din acest motiv poate să apară tentația de a nu include în sistemul asigurărilor de șomaj unii angajați. Pentru a evita apariția persoanelor care nu mai au un loc de muncă și nu sunt cuprinse în sistemul de protecție socială s-a stabilit *asigurarea obligatorie* prin efectul legii a următoarelor categorii:

a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția

persoanelor care au calitatea de pensionari. Nu se face distincția între contractul de muncă pentru norma de bază sau cel în cumul, între contract de muncă cu normă întreagă sau parțială. Nu are relevanță înscrierea sau nu a contractului în carnetul de muncă. Din aceste motive gestiunea fiscală va fi sensibil ușurată.

b) funcționarii publici și alte persoane care desfășoară activități pe baza actului de numire- nu fac obiectul contabilității la nivel de firmă;

c) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;

d) militarii angajați pe bază de contract – nu fac obiectul contabilității la nivel de firmă;

e) persoanele care au raport de muncă în calitate de membru cooperativ;

f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în niciuna dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e).

Din enumerarea persoanelor asigurate obligatoriu pentru *riscul de șomaj* rezultă *exigențe pentru sistemul de gestiune fiscală*. O serie de alte departamente din firmă decât cel financiar-contabil au de asemenea atribuții pentru rezolvarea sarcinilor de gestiune fiscală a contribuției la fondul de șomaj. Astfel departamentul resurse umane trebuie să *separe din totalul numărului de angajați pe cei care cumulează pensia cu salariul*. În plus vor fi identificate acele activități la care se va extinde raportarea și impozitarea pentru fondul de șomaj. Întrucât asigurații au obligația să plătească contribuțiile de asigurări pentru șomaj și au dreptul să beneficieze de indemnizație de șomaj, angajatorii organizează gestiunea fiscală strictă a acestora.

Se pot *asigura opțional* în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legislației în vigoare, următoarele persoane:

a) asociat unic sau asociați;

b) administratori care au încheiat contracte potrivit legii;

c) persoane autorizate să desfășoare activități independente;

d) membri ai asociației familiale;

e) cetățeni români care lucrează în străinătate, conform legii;

f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în niciuna dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e).

Întrucât legislația asigurărilor de șomaj instituie categoria *asiguraților opțional* apar nevoi de informare și raportare. Deși, așa cum vom vedea în continuare, nu există obligații de defalcare în sistemul de raportări fiscale, întreprinderile vor introduce chei de filtrare a categoriilor de asigurați pentru nevoi informaționale proprii sau pentru corelații fiscale de la alte capitole. Se va calcula separat contribuția pentru asigurările de șomaj în cazul asigurării obligatorii deoarece numai aceasta este deductibilă la calculul impozitului pe venit.

Se recomandă utilizarea unui tabel pentru stabilirea bazei de calcul a contribuției la fondul de șomaj și corelarea cu alte elemente de fiscalitate, în primul rând cu CAS-ul. Propun folosirea modelului redat în tabelul 2.1.1.1.

Tabelul 2.1.1.1.
Calculul contribuției la fondul de șomaj în luna..... anul....
la

Nr.crt.	Indicator	Valoare	Observații
0	1	2	3
1	Fond total de salarii, din care		
2	- fond salarii pensionari		
3	Fond salarii pentru calculul contribuției la fondul de șomaj		
4	Baza de calcul contribuție fond șomaj pentru alți asigurați prin efectul legii, din care		
5			
6	Total bază de calcul contribuție fond șomaj pentru asigurați prin efectul legii		
7	Total bază de calcul contribuție fond șomaj asigurați opțional, din care		
8			
9			
10	Total bază de calcul contribuție fond șomaj		
11	Contribuție fond șomaj asigurați prin efectul legii		
12	Contribuție fond șomaj asigurați opțional		
13	Total contribuție fond șomaj datorată		
14	Contribuție fond șomaj înregistrată în contabilitate		
15	Diferențe între contribuția la fondul de șomaj datorată și contribuția la fondul de șomaj înregistrată în contabilitate		
16	Explicații		

Angajatorii la care își desfășoară activitatea persoanele asigurate prin efectul legii sunt obligați să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale și/sau veniturile de natura acestora, la agenția pentru ocuparea forței de muncă în a cărei rază teritorială își au sediul sau domiciliul, declarația lunară privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

Pentru înregistrarea în contabilitate financiară a contribuției asiguraților opționali nu s-au stabilit reguli exacte, probabil și datorită numărului mic de cazuri. Este posibil ca respectivii asigurați să dețină creanțe asupra întreprinderii, creanțe din care să dorească plata contribuției legale. Într-un astfel de caz propun să fie făcută una din înregistrările contabile care urmează.

a) În cazul asociatului asigurat opțional se face reținerea din dividendele datorate. Nota contabilă este:

457 = 462 FS S1

b) Asiguraților din categoria prestatorilor diverși li se reține contribuția la fondul de șomaj din sumele datorate conform înțelegerii contractuale. În funcție de activitatea căreia i se impută prestația apar două situații. Se întocmește nota contabilă:

$$401 = 462 \text{ FS} \quad \text{S2}$$

în cazul prestațiilor pentru activitatea curentă, respectiv

$$404 = 462 \text{ FS} \quad \text{S4}$$

pentru activitatea de investiții.

De asemenea, pot să fie înregistrate la firmă debite diverse ale unor parteneri din derularea tranzacțiilor obișnuite care urmează să fie reținute pentru contribuția obligatorie sau opțională la fondul de șomaj. Într-o astfel de situație se face înregistrarea contabilă

$$462. \text{DD} = 462 \text{ FS} \quad \text{S3}$$

Conturile vor avea următoarea semnificație:

462 FS- creditori diverși din fondul de șomaj

462.DD- creditori diverși debite diverse.

Oricare din aceste înregistrări din contabilitatea financiară va avea ca documente justificative:

- contractul de asigurări pentru șomaj semnat de titular și de Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă
- document scris semnat de titularul drepturilor din care să rezulte plata contribuției de șomaj din creanțele sale față de întreprindere.

Ambele documente sunt necesare reținerii în cazul asiguraților opționali.

De reținut că aceste decontări nu intră în costurile firmei și în consecință *nu se înregistrează în contabilitatea de gestiune.*

Conform dispozițiilor legale veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj se constituie din:

- a) contribuțiile angajatorilor și ale persoanelor juridice la care își desfășoară activitatea asigurații prin efectul legii, asimilate angajatorului;
- b) contribuțiile individuale ale persoanelor asigurate prin efectul legii;
- c) contribuțiile datorate de persoanele care încheie contract de asigurare pentru șomaj;
- d) venituri din alte surse, inclusiv din finanțare externă.

Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă stabilită anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu (prin efectul legii).

Înregistrarea în contabilitatea financiară se face conform formulei

$$645 = 4371 \quad \text{S1.}$$

Din punct de vedere al costurilor, contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator trebuie să urmeze imputarea salariilor brute la care este atașată. Cu alte cuvinte costul cu protecția împotriva riscului de șomaj este alocat aceluiași centru sau aceluiași purtător de cost la care sunt alocate și costurile cu salariile brute. În consecință, în contabilitatea de gestiune putem avea una din următoarele înregistrări:

a) pentru costul cu protecția socială a personalului aferent activității de bază (principale)

921 = 901 S1

b) pentru costul cu protecția socială a personalului din activități auxiliare

922 = 901 S2

c) pentru costul cu protecția socială a personalului din activități indirecte

923 = 901 S3

d) pentru costul cu protecția socială a personalului din activități de administrare și management

924 = 901 S4

e) pentru costul cu protecția socială a personalului din activități comerciale cu excepția cazului în care activitatea comercială reprezintă obiectul principal de activitate

925 = 901 S5.

De asemenea, angajatorii au obligația legală de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă stabilită anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat aplicată după caz, asupra salariului de bază lunar brut sau asupra veniturilor brute lunare realizate. Înregistrarea din contabilitatea financiară este, în cazul drepturilor salariale, următoarea:

421 = 4372.

În cazul altor drepturi cuvenite persoanelor asigurate se recomandă una din următoarele înregistrări, după caz

462 = 4372

401 = 4372.

În contabilitatea de gestiune nu apar înregistrări speciale datorită contribuției reținute de angajator în contul contribuției la fondul de șomaj. Această contribuție face parte din salariul brut, fiind deci parte a costului salarial de bază.

Conform legislației fiscale există o serie de cazuri în care nu se aplică normele privind calcularea și reținerea celor două contribuții. Una din aceste excepții este pe perioada în care raporturile de muncă sau de serviciu ale persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, sunt suspendate conform normelor legale,

cu excepția perioadei de incapacitate temporară de muncă. În cazul incapacității temporare de muncă apare filtrul duratei: dacă aceasta depășește sau nu 30 de zile.

Pentru cazurile derogatorii menționate mai sus în care nu se datorează contribuție la fondul de șomaj nu se întocmește nici una din notele contabile aferente.

Persoanele asigurate opțional în baza contractului de asigurare pentru șomaj au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă actualizată anual prin acte normative, aplicată asupra venitului lunar declarat în contractul de asigurare pentru șomaj. Aceste sume nu se regăsesc în contabilitatea întreprinderii decât în cazul acceptului expres al titularului pentru reținere din creanțe proprii, conform celor menționate mai sus.

Veniturile din alte surse ale bugetului asigurărilor pentru șomaj se constituie, în principal, din dobânzi, majorări pentru neplata la termen a contribuțiilor, restituiri ale creditelor acordate în baza legii, taxe încasate de Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă din activitatea de formare profesională și cele pentru acreditarea furnizorilor de servicii de ocupare, penalități, amenzi și orice alte sume încasate potrivit legii la bugetul asigurărilor pentru șomaj. Pentru a ușura gestiunea fiscală și a deține un sistem compatibil cu cel al autorităților publice se recomandă ca întreprinderile, în calitate de contribuabil, să separe sumele de natura celor precizate ca fiind venituri ale Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă de altele similare.

Termenul de depunere a declarației lunare privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj constituie și termen de plată.

În caz de neplată a contribuțiilor datorate la bugetul asigurărilor pentru șomaj, se aplică reglementările legale privind executarea creanțelor bugetare.

Recuperarea debitelor din contribuții și majorări se poate face și prin compensarea cu active imobile din patrimoniul debitorilor, evaluate de instituții autorizate în condițiile legii, cu condiția ca acestea să fie necesare funcționării Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă și să fie prevăzute în programul de investiții. Deși legea fiscală nu distinge, conform normelor de drept civil pot să apară două cazuri în aplicarea compensării de active ale întreprinderii cu datorii ale acesteia față de bugetul de șomaj: se încheie un act bilateral cu acordul expres al celor două părți sau se acționează prin executare silită. În prima situație se întocmește următoarea notă contabilă pentru contabilitatea financiară:

4371 = 21x S1

sau, după caz

4372 = 21x S2.

În notele contabile anterioare S1 și S2 sunt la nivelul convenit de părți pentru valoarea activelor debitorului (în principiu întreprindere comercială) compensabilă cu datorii față de bugetul pentru șomaj. În cazul transferului prin intermediul procedurii de executare silită activele în momentul indisponibilizării se trec într-un analitic distinct. Recomand următoarea serie de înregistrări:

$$21x.y = 21x.I \quad S4$$

$$21x.I = 4371 \quad S5$$

$$21x.I = 4372 \quad S6,$$

în care $S5+S6 = S4$.

Contul analitic 21x.I reprezintă active indisponibilizate conform documente și proceduri legale (legislația privind cadastrul și publicitatea imobiliară în principal).

Indicativele alfabete vor fi înlocuite cu indicative numerice dacă programele de prelucrare a datelor impun o astfel de restricție.

Asigurările sociale de sănătate

Unul din riscurile inerente existenței umane este cel de îmbolnăvire. Împotriva acestui risc se acționează prin instrumente publice sau privat. În continuare sunt tratate instrumentele publice, parte a sistemului fiscal. Asigurările private de sănătate sunt componente ale sistemului financiar privat.

Întreprinderile au în sistemul de asigurări obligatorii pentru angajații lor și asigurarea împotriva acestui risc. Baza legală o constituie legislația privind *finanțarea serviciilor medicale, a medicamentelor și dispozitivelor medicale*, secțiunea intitulată „Constituirea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”.

Conform legislației fiscale menționate „Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate” se formează din:

- a) contribuții ale persoanelor fizice și juridice;
- b) subvenții de la bugetul de stat;
- c) dobânzi, donații, sponsorizări, venituri obținute din exploatarea patrimoniului CNAS și caselor de asigurări, precum și alte venituri, în condițiile legii.

Colectarea contribuțiilor persoanelor juridice și fizice care au calitatea de angajator se face de către Ministerul Finanțelor Publice, prin ANAF, în contul unic deschis pe seama CNAS în condițiile legii, iar colectarea contribuțiilor persoanelor fizice, altele decât cele pentru care colectarea veniturilor se face de către ANAF, se efectuează de către casele de asigurări.

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata acestor drepturi, este de 0,75%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj ori asupra veniturilor supuse impozitului pe venit. Se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, în condițiile legii.

Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, mai puțin persoanele exceptate conform legii.

Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică *asupra*:

- a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;
- b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente supuse impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra

căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

c) veniturilor din agricultură supuse impozitului pe venit și veniturilor din silvicultură, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator și nu se încadrează la lit. b);

d) indemnizațiilor de șomaj;

e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

f) veniturilor realizate din pensii.

Contribuțiile calculate asupra veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit (cea mai frecventă și importantă speță pentru întreprinderi) se plătesc lunar.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate nu se datorează asupra sumelor acordate în momentul disponibilizării, venitului lunar de completare sau plăților compensatorii.

Obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile din muncă.

Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze pentru asigurările de sănătate o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

Fondul de salarii realizat stabilit ca *bază de calcul a contribuției la fondul asigurărilor sociale de sănătate* este definit ca fiind totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică (angajator) pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.

Pentru persoanele care se asigură facultativ contribuția lunară la fond se calculează prin aplicarea cotei de 13,5% la valoarea a două salarii de bază minime brute pe țară, pentru un pachet de servicii stabilit prin contractul-cadru.

Angajatorii și asigurații care au obligația plății contribuției la fondul de șomaj și care nu o respectă datorează pentru perioada de întârziere majorări de întârziere în condițiile Codului de procedură fiscală. Există obligația legală de a depune la bancă sau la trezorerie, după caz, odată cu documentația pentru plata salariilor și a altor venituri pentru salariați, documentele pentru plata contribuțiilor datorate fondului, plățile efectuându-se simultan sub control bancar, respectiv trezorerie.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a obligațiilor la bugetul asigurărilor sociale de sănătate se face conform notelor contabile menționate în continuare:

645.xy.zt = 4313.xy.zt S1

pentru contribuția datorată de angajator (întreprindere), respectiv

421 = 4314.xy.zt S2

pentru contribuția datorată de angajat.

În contabilitatea de gestiune contribuția la asigurările sociale de sănătate datorată de angajator va fi imputată pe centre de cost sau alte subdiviziuni ale calculației specifice întreprinderii corespunzător salariilor brute la care este atașată. Modelul notelor contabile și considerațiile conexe sunt similare cu cele de la asigurările sociale de stat sau contribuția la fondul de șomaj. Diferă în principal cota de impozit aplicabilă.

Contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

Conform normelor legale asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale se fundamentează pe următoarele principii:

- a) asigurarea este obligatorie pentru toți cei ce utilizează forță de muncă angajată cu contract individual de muncă;
- b) riscul profesional este asumat de cei ce beneficiază de rezultatul muncii prestate;
- c) fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale se constituie din contribuții diferențiate în funcție de risc, suportate de angajatori sau de persoanele fizice care încheie asigurarea, potrivit prevederilor legale;

Prin asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale răspunderea civilă a persoanei fizice sau juridice pentru prestațiile de accidente de muncă și boli profesionale pentru care s-a plătit contribuția de asigurare este preluată de asigurător.

În situația în care se face dovada unor prejudicii care nu sunt acoperite prin prevederile legislației privind asigurările pentru accidente în muncă, intră în funcțiune răspunderea civilă, potrivit dreptului comun.

Normele legale stabilesc de asemenea persoanele care sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii:

- a) cele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, inclusiv funcționarii publici;
- b) cele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile legislației, cu ale persoanelor prevăzute la litera a);
- c) șomerii, pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;
- d) persoanele care desfășoară activități exclusiv pe bază de convenții civile de prestări servicii și care realizează un venit brut pe an calendaristic echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute pe economia națională;
- e) ucenicii, elevii și studenții, pe toată durata efectuării practicii profesionale.

Se pot asigura în condițiile normelor legale în vigoare pe bază de *contract de asigurare*, persoanele asigurate obligatoriu în sistemul public de pensii și care se află în una sau mai multe dintre următoarele *situații*:

- a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;
- b) administratori sau manageri;

- c) membri ai asociației familiale;
- d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;
- e) persoane angajate în instituții internaționale;
- f) proprietari de bunuri și/sau arendași de suprafețe agricole și forestiere;
- g) persoane care desfășoară activități agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activități private în domeniul forestier;
- h) membri ai societăților agricole sau ai altor forme de asociere din agricultură;
- i) persoane care desfășoară activități în unități de cult recunoscute potrivit legii;
- j) alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior.

Toate aceste persoane au calitatea de *asigurat opțional*.

Sunt incluși în sistemul asigurărilor de accidente și boli profesionale și angajații români care prestează muncă în străinătate din dispoziția angajatorilor români, în condițiile legii.

Au calitatea de asigurat și cetățenii străini sau apatrizii care prestează muncă pentru angajatori români, pe perioada în care au, potrivit legii, domiciliul sau reședința în România.

Are calitatea de asigurător Fondul Național de Asigurare pentru Accidente de Muncă și Boli Profesionale.

În *gestiunea fiscală a problemelor privind asigurarea împotriva accidentelor de muncă și a bolilor profesionale* se utilizează ca *documente specifice*:

- fișa de înregistrare a accidentului de muncă (FIAM)
- fișa de înregistrare a bolilor profesionale (BP2)

Modul concret de calcul al fondului pentru risc și accidente pornește de la stabilirea claselor de risc pe categorii de activități ale economiei naționale.

Clasele de risc se determină pe baza a 4 indici de frecvență:

- a) I1 - indicele care reprezintă frecvența de accidentare, respectiv câți accidentați revin la 1.000 de salariați;
- b) I2 - indicele care reprezintă frecvența accidentelor de muncă soldate cu invaliditate și/sau deces, respectiv câți accidentați soldați cu invaliditate și/sau deces revin la 1.000 de salariați;
- c) I3 - indicele care reprezintă frecvența îmbolnăvirilor profesionale, respectiv câte cazuri noi de îmbolnăviri profesionale revin la 1.000 de salariați;
- d) I4 - Indicele care reprezintă frecvența salariaților care lucrează în condiții de muncă speciale și deosebite la 1.000 de salariați.

Numărul accidentaților luați în considerare la determinarea indicilor I1 și I2 este dat de numărul fișelor FIAM.

Numărul cazurilor noi de îmbolnăviri profesionale este dat de numărul fișelor BP2 înregistrate în perioada de referință.

Indicii de frecvență menționați mai sus se calculează pe baza datelor statistice din perioada de referință. Fiecărui indice de frecvență îi corespunde o clasă de risc. Pe baza claselor de risc (CR) corespunzătoare celor 4 indici de frecvență se determină, ca medie aritmetică, clasa de risc aferentă sectorului de activitate.

Formula de calcul CR este următoarea:

$$CR = (CR1 + CR2 + CR3 + CR4) : 4,$$

unde:

CR1 - clasa de risc aferentă indicelui de frecvență I1;

CR2 - clasa de risc aferentă indicelui de frecvență I2;

CR3 - clasa de risc aferentă indicelui de frecvență I3;

CR4 - clasa de risc aferentă indicelui de frecvență I4.

Clasa de risc aferentă fiecărui indice de frecvență se stabilește pe baza mediei indicilor de frecvență respectivi din perioada de referință.

Clasele de risc aferente indicilor de frecvență au valori cuprinse între 1 și 20, pentru fiecare dintre cei 4 indici. Intervalele dintre valorile celor 4 indici de frecvență, ce stau la baza determinării claselor de risc, corespund intervalelor dintre termenii unei progresii. Fiecărei clase de risc îi corespunde un tarif de risc. Tariful de risc reprezintă cota de contribuție și are valoarea cuprinsă între 0,5% și 4%, aplicată asupra fondului brut de salarii realizat. Tariful minim de risc corespunde clasei de risc 1, iar tariful maxim de risc corespunde clasei de risc 20.

În primul an de funcționare a sistemului de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, tariful de risc este stabilit la nivel de diviziune CAEN.

Contribuția lunară de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajatori se determină după următoarea formulă:

$$C = \frac{TR \times Fs}{100},$$

unde:

TR – tariful de risc aferent sectorului de activitate din care face parte angajatorul;

Fs – fondul brut de salarii realizate de către angajator în luna anterioară perioadei de plată a contribuției.

Pe baza acestor calcule la care este implicat departamentul resurse umane, protecția muncii, organizare și normare (în funcție de structura organizatorică a firmei) are loc plata contribuției pentru accidente și boli profesionale.

În contabilitatea financiară se întocmesc următoarele note contabile:

a) înregistrare obligație de plată

645.FR = 447.FR

b) înregistrare plată contribuție

447.FR = 5121

în cazul plății prin bancă, sau

447.FR = 5311

în cazul plății cu numerar.

Dacă firma nu a plătit contribuția la fondul de asigurare și apar cazuri de accidente sau boli profesionale pe care trebuie să le suporte din fonduri proprii se pot face următoarele înregistrări:

a) înregistrare obligație de plată la persoana accidentată sau cu boală profesională

648.AB = 462.NP S22.

b) înregistrare plată efectivă pe durata stabilită

462.NP = 5121 S22

în cazul plății pe card, sau

462.NP = 5311 S22

în cazul plății cu numerar.

Semnificația notațiilor

Analiticul 648.AB reprezintă cheltuieli cu accidente și boli profesionale suportate din fonduri proprii.

Analiticul 462.NP este indicativul pe baza numelui și prenumelui persoanei căreia îi este datorată obligația de plată (creditori diverși- nume și prenume persoană fizică).

Este posibil să fie identificată o persoană sau o entitate responsabilă pentru producerea accidentului sau a bolii profesionale. În acest caz firma debitoare se întoarce împotriva vinovatului pentru a-și acoperi paguba. Dacă are câștig de cauză se întocmește nota contabilă

461.PV = 758.XY.

Pe măsura încasării sumelor se întocmește nota contabilă

5121 = 461.PV

sau, în cazul încasării cu numerar

5311 = 461.PV.

Pentru a evita încărcarea cu venituri probabile firma debitoare pentru drepturi legate de accidente de muncă și boli profesionale care a identificat persoana sau entitatea vinovată și are titlu împotriva acesteia va înregistra creanța proprie pe măsura încasării. De remarcat că se face aplicarea principiului *necompensării elementelor de activ cu cele de pasiv*, în sensul că nu se compensează datoria față de persoana accidentată cu o creanță față de entitatea vinovată.

În contabilitatea de gestiune contribuția la fondul de risc și accidente urmează în principiu aceleași reguli ca la celelalte contribuții sociale. Imputarea are loc pe aceleași centre de cost pe care sunt înregistrate salariile pe baza cărora sunt calculate.

Contribuția la fondul de garantare a plății salariilor

Fondul de garantare a plății salariilor asigură plata creanțelor salariale ce rezultă din contractele individuale de muncă și din contractele colective de muncă încheiate de salariați cu angajatorii împotriva cărora au fost pronunțate hotărâri judecătorești definitive de deschidere a procedurii insolvenței și față de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parțiale a dreptului de administrare. Constituirea, gestionarea și utilizarea Fondului de garantare are la bază următoarele principii:

- a) principiul contributivității, conform căruia Fondul de garantare se constituie pe baza contribuțiilor datorate de angajatori;
- b) principiul obligativității, potrivit căruia angajatorii au, conform legii, obligația de a participa la constituirea Fondului de garantare;
- c) principiul repartiției, pe baza căruia fondul realizat se redistribuie pentru plata drepturilor salariale datorate de angajatorii în stare de insolvență;
- d) universalitatea obligației de plată a creanțelor salariale, indiferent de îndeplinirea sau neîndeplinirea obligației de contribuție a angajatorilor;
- e) Fondul de garantare este independent de resursele gestionate de instituția de administrare;
- f) Fondul de garantare nu poate face obiectul măsurilor asigurătorii sau al executării silite.

Resursele financiare ale Fondului de garantare se constituie din:

- a) contribuția angajatorilor;
- b) venituri reprezentând dobânzi, majorări de întârziere pentru neachitarea în termenul de plată a contribuției la Fondul de garantare, precum și din alte sume provenite din surse admise de lege;
- c) sume provenite din recuperarea debitelor create în condițiile prezentei legi, altele decât cele din contribuțiile la Fondul de garantare.

Cheltuielile pentru finanțarea categoriilor de creanțe salariale privind drepturile ce rezultă din contractele individuale de muncă și din contractele colective de muncă precum și pentru finanțarea cheltuielilor de gestionare a Fondului de garantare se prevăd distinct la partea de cheltuieli a *bugetului asigurărilor pentru șomaj*.

Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.

De observat că la data intrării în vigoare a acestei obligații bugetare cota contribuției datorate la bugetul asigurărilor pentru șomaj de angajatori a fost diminuată cu 0,25 puncte procentuale.

În contabilitatea financiară se face următoarea înregistrare:

645. FG = 4373 S1,

în care 645.FG este contribuția la fondul de garantare a plății salariilor iar 4373 reprezintă decontările cu Fondul de garantare.

Din punct de vedere al costurilor, contribuția la fondul de garantare datorată de angajator trebuie să urmeze imputarea salariilor brute la care este atașată. Cu alte cuvinte costul cu protecția împotriva riscului de neplată a salariilor este alocat aceluiași centru sau aceluiași purtător de cost la care sunt alocate și costurile cu salariile brute. În consecință, în contabilitatea de gestiune putem avea una din următoarele înregistrări:

a) pentru costul cu fondul pentru garantarea plății salariilor aferent activității de bază (principale)

921 = 901 S1

b) pentru costul cu fondul pentru garantarea plății salariilor aferent personalului din activități auxiliare

922 = 901 S2

c) pentru costul cu fondul pentru garantarea plății salariilor aferent personalului din activități indirecte

923 = 901 S3

d) pentru costul cu fondul pentru garantarea plății salariilor aferent personalului din activități de administrare și management

924 = 901 S4

e) pentru costul cu fondul pentru garantarea plății salariilor aferent personalului din activități comerciale cu excepția cazului în care activitatea comercială reprezintă obiectul principal de activitate

925 = 901 S5.

Contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap

Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale, ceilalți agenți economici care au un număr de cel puțin 100 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

Persoanelor cu handicap angajate cu contract individual de muncă li se asigură toate adaptările și înlesnirile necesare pentru înlăturarea oricăror impedimente în activitatea pe care o desfășoară. Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale, ceilalți agenți economici care nu angajează persoane cu handicap în proporția stabilită mai sus, au obligația de a plăti lunar la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă stabilită în funcție de salariul minim brut pe economie și de numărul locurilor de muncă pe care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor legale.

În contabilitatea financiară se face următoarea înregistrare:

635. FH = 447. FH S1,

în care 635.FH este contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap iar 447.FH reprezintă decontările cu Fondul de solidaritate respectiv.

Din punct de vedere al costurilor contribuția la fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap este componentă a costurilor de regie generală, fiind un cost fix, deductibil fiscal, de natura impozitelor și taxelor, independent în mare parte de capacitatea managerială.

În contabilitatea de gestiune se face următoarea înregistrare:

924 = 901 S7

deoarece este vorba despre un cost de administrare și management.

2.1.2. Impozitul pe venitul din salarii

Definirea fiscală a veniturilor din salarii este obligatorie deoarece nu există concordanță perfectă între conceptul de salariu din teoria economică și cel din fiscalitate.

Sunt considerate *venituri din salarii* toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, *inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor, printre altele:

a) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;

b) indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;

c) sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;

d) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori;

e) indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;

f) sumele acordate de organizații nonprofit și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice, numită curent *diurnă*; Entitățile respective pot acorda deci astfel de indemnizații mai mari dar trebuie să le impoziteze. Pentru deplasările în țară nu sunt probleme de calcul. În schimb, în cazul deplasărilor în străinătate, inclusiv în spațiul comunitar, normele legale privind drepturile în valută nu sunt suficient de clare. Pentru instituțiile publice

există mai multe plafoane de diurnă în străinătate în funcție de rangul delegatului. Entitățile private vor trebui să justifice un anumit nivel de diurnă practicat ca fiind neimpozabil, în concordanță cu funcția și prestigiul persoanei care se deplasează;

g) indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net cuvenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;

h) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

Au fost selectate din cuprinsul Codului Fiscal numai acele venituri care pot fi regăsite în activitatea firmelor și a altor entități private. Din cele prevăzute de Codul Fiscal privind impozitarea salariilor rezultă necesitatea gestionării corespunzătoare a sumelor asimilate fiscal veniturilor din salarii în scopul calculării corecte a impozitului.

Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe venitul din salarii are la bază datele înscrise în *centralizatorul statelor pentru salarii* ca document de referință principal. Se verifică înregistrările efectuate cu datele trecute în raportările fiscale către autoritățile publice. În centralizatorul pentru calculul impozitului pe veniturile din salarii vor fi menționate distinct *salariile înregistrate în contabilitatea financiară* prin nota contabilă

$$641 = 421$$

cât și fiecare din categoriile menționate în lege ca fiind asimilate salariilor în scopul impozitării. Constituirea impozitului pe veniturile din salarii se face prin nota contabilă

$$421 = 444.$$

Plata impozitului pe venitul din salarii se înregistrează prin nota contabilă

$$444 = 5121$$

în cazul plății prin bancă, sau

$$444 = 5311$$

în cazul plății cu numerar.

În reglementarea fiscală sunt incluse o serie de *avantaje* primite în legătură cu o activitate dependentă supuse impozitului pe venituri din salarii. Acestea includ, fără a fi limitate la enumerarea cu caracter exemplificativ, următoarele elemente:

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

c) împrumuturi nerambursabile;

d) anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;

e) abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;

g) primele de asigurare plătite de către angajator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii. În cazul în care se impune înregistrarea unui impozit pe venitul din salarii aferent avantajelor în natură se întocmește aceeași notă contabilă

$$421 = 444$$

dar pe baza situațiilor de gestiune fiscală speciale, nu conform centralizatorului statelor de salarii. Dacă persoana care a beneficiat de avantaje în natură supuse impozitului pe venitul din salarii nu are de ridicat o sumă suficient de mare pentru a acoperi diferența de impozit atunci se recomandă înregistrarea

$$461.NP = 444.NE$$

în care

461.NP reprezintă angajatul debitor (identificat prin nume și prenume) căruia nu îi poate fi reținut impozitul pe venituri din salarii datorită insuficienței restului de plată de la chenzina a doua ;

444.NE reprezintă impozit pe venitul din salarii neexigibil aferent salariatului care nu a avut suficient rest de plată pentru reținere impozit pe venitul din salarii.

În contabilitatea de gestiune impozitul pe veniturile din salarii urmează regulul pe care îl are salariul brut din care trebuie reținut și a cărui componentă este.

Având în vedere dispozițiile legale apare pentru firmă obligația unei *gestiuni fiscale speciale* pentru anumite tranzacții. În principiu exigențele fiscale se transpun în mai multe sarcini pentru fiecare întreprindere care angajează personal:

1. Justificarea achiziției și păstrării oricărui bun care ar putea avea utilizări în scopuri personale. Motivația utilizării bunurilor pentru scopuri comerciale se face prin referință la volumul de activitate realizat pe o anumită structură sau la modificări ale costurilor operaționale. De exemplu pentru utilizarea autovehiculelor documentul de control este „*Foaia de parcurs*”.

2. Verificarea destinației comerciale a deplasărilor de personal, respectiv rulajul debitor al contului 625 „Cheltuieli cu deplasarea”. Documentul principal care poate fi controlat (de altfel document justificativ esențial în contabilitatea cheltuielilor cu personalul) este „*Decontul*” întocmit de persoana delegată din care trebuie să rezulte misiunea avută în delegație.

3. Monitorizarea ieșirilor de bunuri aflate în stare de funcționare sau exploatare și a prețurilor practicate la vânzare.

4. Analiza volumului și structurii cheltuielilor cu personalul în concordanță cu activitățile derulate, concretizate în cifră de afaceri. Plata unui personal nejustificat este un indiciu asupra existenței utilizării acestuia pentru munci casnice în avantajul impozabil al unei persoane.

5. Urmărirea împrumuturilor acordate de firmă, de regulă prin debitul conturilor 461 „Debitori diverși” sau 542 „Avansuri de trezorerie”. În măsura în care nu încep să se „stingă” aceste avansuri pot fi tratate drept împrumuturi nerambursabile și să fie supuse impozitului pe venituri din salarii.

6. Anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului se poate face fără implicații fiscale de natura impozitului pe venit numai în baza unei proceduri judiciare. Codul Fiscal nu precizează dar este firesc ca o creanță fără temei legal să fie eliminată din contabilitate în baza cadrului juridic general, fără aplicarea impozitului pe venit.

7. Sumele plătite de firmă pentru abonamente și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, și cele pentru permise de călătorie pe orice mijloace de transport vor fi corelate cu nevoile reale ale activității comerciale concretizate în cifră de afaceri.

Pentru a răspunde exigențelor calculării impozitului pe venituri din salarii întreprinderile ar trebui să întocmească câteva centralizatoare lunare.

Tabelul 2.1.2.1.
Situția centralizatoare a calculării impozitului pe venit
în luna anul.....
de către.....

Nr. crt.	Total venituri impozabile	Venituri din salarii	Venituri asimilate salariilor				
			Total, din care	Indemnizații membrii fondatori	Indemnizații membrii AGA, CA, Comisie de cenzori	Sume plătite din profitul net administratorilor	Alte venituri
0	1	2	3	4	5	6	7

În tabelul 2.1.2.1. vor fi avute în vedere următoarele corelații:

- coloana 2 este egală cu suma din coloanele 3-7
- coloana 1 este egală cu suma din coloanele 2-3
- coloana 1 va fi preluată în Sinteza de calcul a impozitului pe venituri din salarii datorat lunar.

Tabelul 2.1.2.2.
Situția avantajelor în natură supuse impozitului pe venit
acordate de în luna..... anul.....

Nr. crt.	Total venituri în natură					
		Utilizare bunuri în scop personal	Costuri salariale	Cedare bunuri la preț inferior pieței	Gratuități din împrumuturi și cesiune creanțe	Alte sume
0	1	2	3	4	5	6

În cadrul tabelului 2.1.2.2. se vor respecta următoarele corelații:

- coloana 1 este egală cu suma din coloanele 2-6
- coloana 1 va fi preluată în Sinteza de calcul a impozitului pe venituri din salarii datorat lunar.

Tabelul 2.1.2.3.

Sinteza de calcul a impozitului pe venituri din salarii
datorat de către
în luna.....

Nr. crt.	Venituri salariale și asimilate	Venituri din avantaje impozabile	Total venituri impozabile	Cota de impunere	Total impozit datorat	Impozit reținut	Impozit de reținut	Impozit plătit	Impozit reținut neplătit
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

În tabelul 2.1.2.3. privind Sinteza de calcul a impozitului pe venituri din salarii se vor stabili următoarele corelații:

- coloana 1 este preluată din Tabelul 2.1.2.1. coloana 1
- coloana 2 este preluată din Tabelul 2.1.2.2. coloana 1
- coloana 3 este egală cu suma din coloanele 1 și 2
- coloana 4 conține cota aplicabilă la acest impozit
- coloana 5 este egală cu coloana 3 înmulțită cu coloana 4
- coloana 7 este diferența dintre coloana 5 și coloana 6
- coloana 8 reprezintă rulajul debitor al contului 444 „Impozit pe venitul din salarii”

- coloana 9 este egală cu diferența dintre coloana 6 și coloana 8.

De menționat că poate să apară situația în care o persoană beneficiază de avantaje impozabile în cuantum ridicat dar datorită unor cauze diverse (alte rețineri, lipsă venituri suficiente) nu i se poate reține impozitul datorat. În acest caz angajatorul va reține sumele datorate din primele încasări. El nu poate fi ținut însă să plătească la buget altceva decât a reținut.

Următoarele *sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile*, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajaților cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 RON.

Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget;

b) tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;

c) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

d) cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

e) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

g) sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;

h) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

i) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă;

j) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, precum și sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariului mediu net pe economie, primite de personalul civil din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională la încetarea raporturilor de muncă sau de serviciu, ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, acordate potrivit legii;

k) veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav și accentuat, încadrate cu contract individual de muncă;

l) veniturile din salarii, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator; încadrarea în activitatea de creație de programe pentru calculator se face prin ordin comun al ministrului muncii, solidarității sociale și familiei, al ministrului comunicațiilor și tehnologiei informației și al ministrului finanțelor publice;

m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, care sunt impozabile indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate;

n) cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;

o) costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

p) avantajele sub forma dreptului la stock options plan, la momentul angajării și implicit la momentul acordării;

r) diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite.

s) avantajele primite în bani și în natură imputate salariatului în cauză nu se impozitează.

Toate aceste categorii de cheltuieli vor fi înregistrate în conturi distincte sau vor fi identificabile prin alte filtre pentru a putea fi urmărite și a nu apare confuzii la determinarea impozitului pe venituri din salarii. Ori de câte ori există riscul „amestecării” unor cheltuieli care intră în baza de impozitare sau se corelează cu acestea împreună cu alte cheltuieli din afara bazei de impozitare se organizează conturi analitice distincte sau se definesc tipuri de tranzacții care să realizeze sortarea.

Pentru calculul corect al impozitului pe venitul din salarii angajatorii trebuie să-și organizeze a bază de date pentru departamentul resurse umane din care să poată fi extrase informațiile privind deducerea personală. Aceste probleme privesc structura și capacitatea sistemului informatic.

Determinarea impozitului pe venitul din salarii se face conform unor reguli diferite dacă este vorba de funcția de bază sau de alte funcții.

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri. Impozitul lunar respectiv se determină separat la locul unde se află funcția de bază și respectiv pentru veniturile obținute în celelalte cazuri (în afara funcției de bază).

Principalele relații de calcul pentru impozitul pe venituri din salarii sunt prezentate în tabelul 2.1.2.4.

Tabelul 2.1.2.4.

Principalele relații de calcul pentru impozitul pe venituri din salarii

Nr. crt.	Indicator	Relație de calcul/ Sursă de date	Observații/preluare informații
0	1	2	3
1	Salariul brut	Cont 421	Direct din contabilitate, eventual ajustări conform tabele 2.1.2.1.-2.1.2.3.
2	Contribuții obligatorii	Conturi 43X	Direct din contabilitate sau din Centralizatorul statelor de salarii
3	Venit net din salarii	rândul 1- rândul 2	Relație de calcul de natură fiscală

Nr. crt.	Indicator	Relație de calcul/ Sursă de date	Observații
4	Deduceri personale	Suma dintre deducerea de bază și cea suplimentară	Relație de calcul fiscală cu restricții (nivel maxim al deducerilor)
5	Cotizație sindicală	Din rulaj cont 462 în corelație cu debit 421	Element din dreptul muncii, extern legislației contabile și fiscale
6	Contribuții la schemele facultative de pensii ocupaționale	Din contracte ale titularului și din rulaj 462 prin debit 421	Element al dreptului privat al asigurărilor sociale
7	Venit din salarii impozabil	Rândul 3- rândul 4- rândul 5- rândul 6	Relație fiscală
8	Impozit pe venitul din salarii	Conform norme fiscale	La începutul perioadei post-tranziție a fost adoptată cota unică de 16%. În caz de modificare se introduce schema de calcul.

La locul unde se află funcția de bază are loc aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;

Pentru veniturile obținute în celelalte cazuri impozitul se stabilește prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;

Toate aceste reguli privind calculul impozitului pe venitul din salarii sunt prezentate succint în Tabelul numărul 2.1.2.4.

Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil (angajat).

Termenul de plată a impozitului generează anumite implicații asupra gestiunii fiscale. Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri. În cazul în care nu se plătește o perioadă de timp impozitul, se va păstra o gestiune pe fiecare termen de plată.

Fișele fiscale reprezintă principalul instrument de gestiune individuală a impozitului pe venit. Există obligația legală ca informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii să fie cuprinse în fișele fiscale. De asemenea, plătitorul de venituri are obligația să completeze aceste fișe pe întreaga durată de efectuare a plății salariilor. Plătitorul este obligat să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să transmită organului fiscal competent o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat.

2.1.3. *Tratamentul fiscal al altor costuri privind personalul*

Tichetele de masă

Salariații din cadrul societăților comerciale, regiilor autonome și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane juridice sau fizice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă, pot primi o alocație individuală de hrană, acordată sub forma tichetelor de masă. Alocația respectivă este suportată integral pe costuri de angajator. Sumele corespunzătoare tichetelor de masă acordate de angajator, în limitele valorii nominale legale sunt *deductibile la calculul impozitului pe profit*, iar pentru salariați sunt *scutite de plata impozitului pe venitul sub formă de salariu*.

Sumele privind tichetele de masă nu se iau în calcul nici pentru angajator, nici pentru salariați la stabilirea drepturilor și obligațiilor care se determină în raport cu venitul salarial. Cu alte cuvinte contravaloarea tichetelor de masă *nu este inclusă în calculul impozitului pe veniturile din salarii, contribuții sociale sau de altă na-tură obligatorii*. Aceste *facilități* sunt acordate numai dacă sunt respectate *regulile legale privind tichetele de masă*.

1. Tichetele de masă se acordă în limita prevederilor bugetului de stat sau, după caz, ale bugetelor locale, pentru unitățile din sectorul bugetar, și în limita bugetelor de venituri și cheltuieli aprobate, potrivit legii, pentru celelalte categorii de angajatori.

2. Tichetele de masă se emit de către unitățile cu activitate specializată în domeniu (unități emitente) respectiv de către angajatorii care au organizat cantine-restaurant sau bufete.

3. Unitățile care emit tichete de masă sunt obligate să ia măsurile necesare pentru asigurarea circulației acestora în condiții de siguranță.

4. Fiecare tichet de masă este valabil numai dacă are înscris numărul sub care a fost înscris de către unitatea emitentă și dacă cuprinde, cel puțin, următoarele mențiuni:

- a) numele și adresa emitentului;
- b) valoarea nominală a tichetului de masă;
- c) date referitoare la perioada de valabilitate;
- d) interdicția de a fi utilizat pentru achiziționarea de țigări sau de produse alcoolice;
- e) spațiu pentru înscrierea numelui și a prenumelui salariatului care este în drept să utilizeze tichetul de masă;
- f) spațiu destinat înscrierii datei și aplicării ștampilei unității la care tichetul de masă a fost utilizat.

5. Valoarea nominală a unui tichet de masă nu poate depăși suma stabilită prin act normativ, indexată semestrial cu indicii prețurilor de consum, înregistrat la mărfurile alimentare, comunicat de Comisia Națională pentru Statistică.

6. Angajatorul care achiziționează direct de la o unitate emitentă necesarul de tichete de masă achită atât contravaloarea nominală a tichetelor de masă, cât și costul imprimatului reprezentând tichetul de masă.

7. Angajatorul distribuie salariaților tichetele de masă, lunar, în ultima decadă a fiecărei luni, pentru luna următoare. În aceste condiții angajatorul distribuie, pe salariat, un număr de tichete de masă corespunzător numărului de zile lucrătoare din luna pentru care se face distribuirea.

8. Salariatul poate utiliza, lunar, un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile în care este prezent la lucru în unitate.

9. Tichetele de masă pot fi utilizate numai pentru achitarea mesei sau pentru achiziționarea de produse alimentare.

10. Tichetele de masă pot fi utilizate în unități de alimentație publică, cantine-restaurant, bufete, cu care unitățile emitente au contractat prestarea serviciilor respective.

11. În cazurile în care suma corespunzătoare produselor alimentare solicitate de salariat este mai mică decât valoarea nominală a tichetelor de masă, utilizarea acestora este considerată integrală. Se interzice acordarea unui rest de bani la tichetul de masă.

12. Decontarea tichetelor de masă între unitățile de alimentație publică și unitățile emitente ale tichetelor de masă se face numai prin intermediul unităților bancare. Același regim de decontare se va aplica și în cazul relației dintre angajator și unitatea emitentă.

13. Sumele derulate prin operațiunile cu tichetele de masă de către unitățile emitente ale acestora nu pot fi utilizate pentru reinvestirea în alte scopuri.

14. Salariatul are obligația să restituie angajatorului, la finele fiecărei luni, precum și la încetarea contractului individual de muncă, tichetele de masă neutilizate.

În contabilitatea financiară se face următoarea înregistrare:

648.TM = 401.TM S1,

în care 648 este costul cu tichetele de masă iar 401.TM reprezintă furnizorul tichetelor de masă. Suma include valoarea nominală a tichetelor de masă cât și comisionul de emiterie și gestionare a tichetelor de masă de către unitatea specializată.

Din punct de vedere al costurilor, valoarea brută a tichetelor de masă (valoare nominală plus comision unitate specializată) trebuie să urmeze imputarea salariilor brute la care este atașată. Cu alte cuvinte, costul cu tichetele de masă este alocat aceluiași centru sau aceluiași purtător de cost la care sunt alocate și costurile cu salariile brute. În consecință în contabilitatea de gestiune putem avea una din următoarele înregistrări:

a) pentru costul cu valoarea brută a tichetelor de masă aferent activității de bază (principale)

921 = 901 S1

b) pentru costul cu valoarea brută a tichetelor de masă aferent personalului din activități auxiliare

922 = 901 S2

c) pentru costul cu valoarea brută a tichetelor de masă aferent personalului din activități indirecte

923 = 901 S3

d) pentru costul cu valoarea brută a tichetelor de masă aferent personalului din activități de administrare și management

924 = 901 S4

e) pentru costul cu valoarea brută a tichetelor de masă aferent personalului din activități comerciale cu excepția cazului în care activitatea comercială reprezintă obiectul principal de activitate

925 = 901 S5.

Includerea tranzacțiilor privind tichetele de masă în acest manual de contabilitate și gestiune fiscală are ca scop să atragă atenția asupra unuia dintre puținele costuri cu personalul care nu este „încadrat” de impozite și taxe.

2.2. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe profit

2.2.1. Impozitul pe profit-implicații contabile

Implicațiile contabile ale impozitului pe profit vizează sistemul informațional capabil să permită calcularea corectă a impozitului pe profit conform normelor fiscale și posibilitatea efectuării de teste și controale asupra algoritmilor utilizați. Problema a apărut deoarece impozitul pe profit în sens fiscal nu se aplică la profitul contabil așa cum este el definit în teoria și doctrina economică. Cu cât abaterile de la profitul contabil sunt mai mari cu atât sistemul de gestiune fiscală și implicațiile în contabilitate sunt mai complexe.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a impozitului pe profit se face prin nota contabilă

691 = 441 S8.

În cazul în care din decontul privind impozitul pe profit rezultă la un termen de raportare un impozit pe profit datorat mai mic decât cel din perioada anterioară de raportare se întocmește aceeași notă contabilă în roșu. Această regulă se aplică numai în cursul aceluiași exercițiu financiar.

Plata impozitului pe profit se face conform următoarei înregistrări contabile

441 = 5121 S10

pentru plata prin bancă
sau

441 = 5311 S12

în cazul plății cu numerar.

Plătitorii de impozit pe profit au dreptul la restituirea impozitului plătit în plus. Pentru aceasta se face o cerere la organul fiscal. Dacă în urma controlului nu rezultă alte obligații neachitate se restituie impozitul plătit în plus. Într-o astfel de situație se întocmește nota contabilă

$$5121 = 441 \quad S14.$$

2.2.2. Rezultatul contabil și rezultatul fiscal

Corelația dintre rezultatul contabil și cel fiscal poate fi pusă în evidență foarte bine prin relația de calcul a profitului impozabil și a profitului net. Astfel profitul impozabil se calculează conform următoarei relații:

$$PI = PB + CN - VN - AD \quad (2.2.2.1)$$

în care

PI= Profit impozabil

PB=Profit brut

CN=cheltuieli nedeductibile fiscal

VN=venituri neimpozabile fiscal

AD=alte deduceri legale.

Profitul net se calculează la rândul lui pe baza formulei:

$$PN = PB - IP \quad (2.2.2.2)$$

în care

PN=Profit net

PB=Profit brut

IP=Impozit pe profit.

Impozitul pe profit se stabilește prin relația:

$$IP = PI1 * c1 + PI2 * c2 + \dots + Pin * cn \quad (2.2.2.3)$$

în care

IP=impozit pe profit total

PI1=profit impozabil aferent cotei de impozitare c1

PI2=profit impozabil aferent cotei de impozitare c2

Pin=profit impozabil aferent cotei de impozitare cn

c1=cotă de impozitare 1 conform legislației fiscale

c2=cotă de impozitare 2 conform legislației fiscale

cn=cotă de impozitare n conform legislației fiscale.

În relația 2.2.2.3 s-a avut în vedere existența mai multor cote de impozitare pentru diferite activități care sunt derulate de aceeași întreprindere. În practica fiscală din România numărul cotelor de impozitare nu a depășit 3 sau 4. Formula a fost prezentată pentru cazul general.

Din relațiile de calcul prezentate observăm că între rezultatul contabil și cel fiscal există o interdependență foarte strânsă. Nivelul rezultatului contabil depinde

de nivelul rezultatului fiscal dar și nivelul rezultatului fiscal depinde de nivelul rezultatului contabil. În plus, există o dependență structurală între cei doi indicatori. Rezultatul fiscal depinde de structura veniturilor și a cheltuielilor care formează rezultatul contabil. Anumite venituri sau cheltuieli nu sunt luate în calculul rezultatului fiscal. Din acest motiv relația este proporțională, dar nu direct proporțională între rezultatul contabil și rezultatul fiscal. În principiu raportarea la nivelul critic (rezultat contabil sau fiscal zero) trebuie să fie de același tip (profitul contabil trebuie să aibă în corespondență profit fiscal și pierderea contabilă trebuie să corespundă la pierdere fiscală). În măsura în care nu există acest tip de corelație cauzele sunt identificate în conținutul legislației fiscale și în problemele de structură a indicatorilor de care am vorbit deja. În categoriile de raportări în care apare unul dintre indicatori interesează corelația de nivel și structură dintre rezultatul contabil și cel fiscal.

Interdependența dintre rezultatul fiscal și cel contabil se manifestă și prin intersectarea sau sincronizarea activităților de gestiune și calcul pentru cei doi indicatori. Din formulele de calcul se constată că nu se pot derula separat fluxurile de stabilire a rezultatului contabil și celui fiscal. Putem stabili *etapele și pașii activităților interdependente* desfășurate pentru determinarea *rezultatului contabil și a celui fiscal*.

Etapa 1 constă în colectarea cheltuielilor și a veniturilor, etapă finalizată prin finalizarea balanței de verificare intermediare, inclusiv a profitului brut.

Etapa 2 se materializează în gruparea și filtrarea posturilor care ajută la calcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit. Punctul final al etapei este calcularea profitului impozabil.

Etapa 3 preia profitul impozabil de la etapa 2 și se încheie prin calcularea impozitului pe profit.

În etapa 4 se calculează profitul net pe baza profitului brut de la etapa 1 și a impozitului pe profit de la etapa 3.

În etapa 5 se înscriu rezultatele calculelor anterioare în balanța de verificare finală.

Pe baza informațiilor contabile finale se completează în etapa 6 registrele contabile obligatorii și cele utilizate de întreprindere.

Etapa 7 este dedicată completării Registrului de evidență fiscală.

Etapa 8 este consacrată întocmirii raportărilor fiscale către autorități publice, inclusiv cea privind impozitul pe profit.

Justificarea sau controlul rezultatului fiscal se face apelând la elemente din contabilitate, respectiv venituri și cheltuieli. Aceleași elemente determină și rezultatul contabil dar pe baza unui algoritm diferit. În registrul de evidență fiscală care stă la baza determinării impozitului pe profit sunt trecute ca referențiale elemente de venituri și cheltuieli care trebuie să coincidă cu datele din balanța de verificare. Dacă am fi la disciplina chimie am avea următoarea situație: aceleași elemente combinate în algoritmi diferiți dau două rezultate diferite (contabil și fiscal).

Analiza financiară a trecut la verificarea unor corelații mai fine ale rezultatului contabil și a celui fiscal. Are loc defalcarea și dezagregarea celor doi indicatori la nivel de subunitate a entității patrimoniale, la nivel de centru de cost, de venit sau de responsabilitate, până la nivelul grupului de active (centrul generator de numerar) sau al locului de muncă.

Legislația din România a avut în vedere un element care ușurează sau mai exact nu îngreunează activitatea de gestiune fiscală: exercițiul fiscal coincide cu exercițiul financiar (contabil) fiind anul calendaristic. Trebuie reținut că în unele țări exercițiul fiscal începe în martie-aprilie sau septembrie-octombrie. Și în România au existat exerciții bugetare în funcție de ciclul agricol (octombrie-septembrie).

Asupra relației gestiune fiscală-contabilitate și a celei dintre rezultatul contabil și cel fiscal acționează și *pierderile fiscale din perioadele de scutire*. Conform normelor fiscale orice *pierdere fiscală netă* care apare în perioada în care contribuabilul a fost scutit de impozitul pe profit poate fi recuperată din profiturile impozabile viitoare. *Pierdere fiscală netă* este diferența dintre pierderile fiscale totale, inclusiv pe perioada de scutire și profitul impozabil total în aceeași perioadă.

2.2.3. Gestiunea fiscală a impozitului pe profit

Legislația fiscală nu recunoaște toate cheltuielile efectuate de firmă ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit. Din acest motiv întreprinderile plătitoare de impozit pe profit trebuie să separe cheltuielile pe 3 categorii relevante din punct de vedere al impozitului pe profit:

- cheltuieli total deductibile
- cheltuieli cu deductibilitate limitată
- cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organizarea unei *gestiuni fiscale adecvate pentru calculul impozitului pe profit* poate consta din:

- deschidere analitică în cadrul conturilor sintetice pentru fiecare categorie de cheltuială din cele menționate ca fiind relevante din punct de vedere al calculului impozitului pe profit (deductibilitate totală, limitată sau nedeductibilitate)
- definire tranzacții specifice cu fiecare categorie de cheltuială din cele menționate ca fiind relevante din punct de vedere al calculului impozitului pe profit (deductibilitate totală, limitată sau nedeductibilitate)
- pregătire rapoarte speciale care să separe cele 3 categorii de cheltuială relevante pentru calculul impozitului pe profit
- identificarea unor centre de cost separate pentru cheltuielile cu regim fiscal special (deductibilitate limitată sau nedeductibile)

Atât pentru cheltuielile cu deductibilitate limitată cât și pentru cele nedeductibile fiscal, întreprinderile trebuie să organizeze o gestiune fiscală adecvată care să permită organului fiscal să le identifice și să le separe de cele integral deductibile cu ușurință. În cazul în care o astfel de gestiune nu este adecvată complexității sistemului informațional al întreprinderii apare riscul să se dea datelor o interpretare defavorabilă contribuabilului.

Conform Codului fiscal următoarele cheltuieli au *deductibilitate limitată*:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii 53/2003- Codul muncii, cu modificările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;

e) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;

f) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută în continuare;

g) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută mai jos;

h) amortizarea, în limita prevăzută în normele fiscale;

i) cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele facultative de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 de euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

j) cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 de euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

k) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10% . Diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriași/locatari;

l) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale (Foaie de parcurs, Ordin de deplasare, Aviz însoțire marfă între gestiuni aflate în locații diferite, etc).

În plus față de cheltuielile cu deductibilitate limitată există o serie de cheltuieli pe care legea fiscală nu le recunoaște ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit. Următoarele *cheltuieli nu sunt deductibile*:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impunerii. De reținut că *dobânzile și penalitățile în cadrul contractelor comerciale sunt deductibile fiscal*.

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată; Dacă se stabilește răspunderea unei persoane și se inițiază procedura de recuperare lipsa din gestiune devine deductibilă la calculul impozitului pe profit.

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii (dreptului contabil în materie), prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz;

g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

h) cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora;

i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la articolul 20 litera d din Codul Fiscal respectiv cele prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform reglementărilor specifice impozitului pe venit;

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor specifice impozitului pe venit;

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în situațiile prevăzute de legislația în vigoare. Contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare;

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii.

Contribuabilii care efectuează *sponsorizări și/sau acte de mecenat*, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea și ale legii bibliotecilor, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, a dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

s) cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. g) și m) din codul fiscal care au legătură cu activitatea desfășurată și care depășesc 4.000 euro anual.

Legislația fiscală stabilește *restricții la calculul impozitului pe profit* atât în ceea ce privește cheltuielile, conform celor menționate anterior, cât și al *veniturilor*.

O primă restricție este legată de *calitatea plătitorului de impozit pe profit*. Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;
- e) donațiile și banii sau bunurile primite prin sponsorizare;
- f) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite;
- g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombola, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale.

Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit. Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele exceptate.

A doua *restricție în preluarea veniturilor* la calculul impozitului pe profit este legată de *natura* acestora, indiferent de tipul contribuabilului. Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română. Sunt, de asemenea, neimpozabile, după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele primite de la o persoană juridică străină, din statele Comunității Europene, dacă persoana juridică română deține minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică străină, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.

Având în vedere dispozițiile fiscale privind veniturile, firmele vor organiza o gestiune adecvată a acestora similar cu cea a cheltuielilor. Complexitatea problemelor gestiunii fiscale a veniturilor este mult mai mică decât la cheltuieli. Pot fi suficiente rapoartele sau tipurile de tranzacții specifice pentru calculul profitului impozabil sau a impozitului pe profit.

2.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxei pe valoarea adăugată

2.3.1. Taxa pe valoarea adăugată și circuitele economice

De la primele cursuri privind noțiuni fundamentale ale economiei se cunoaște structura valorii unui bun economic (produs, lucrare, serviciu, marfă). Într-o formă simplificată aceasta cuprinde în echivalent bănesc:

- a) consumurile materiale sau de servicii de la terți
- b) amortizarea activelor necesare
- c) consumul de muncă vie
- d) impozitele și taxele datorate bugetului consolidat
- e) profitul întreprinzătorului.

Punctele b-e însumate dau *valoarea adăugată a produsului, serviciului sau lucrării*. În căutarea unor soluții de impozitare care să poată fi eludate în cât mai mică măsură a fost identificată în Franța taxa asupra acestei valori adăugate. Practic la fiecare circuit economic este sau poate fi calculată valoarea adăugată de către operatorul economic. Se evită impozitarea în cascadă asupra unei sume deja impozitată în ciclul anterior. Calculul valorii adăugată la nivel de firmă poate fi făcut prin două metode

a) *metoda directă* care presupune însumarea elementelor de natura celor menționate la punctele b-e;

b) *metoda indirectă* la care valoarea adăugată este diferența dintre valoarea totală a producției de bunuri economice din care se scad consumurile de natura celor menționate la punctul a.

În marea majoritate a țărilor care au adoptat taxa pe valoarea adăugată ca impozit principal asupra consumului, metoda utilizată este cea indirectă. Astfel firma calculează așa-numita valoare a ieșirilor sau vânzărilor și așa-numita valoare

a intrărilor sau a cumpărărilor. Diferența dintre valoarea ieșirilor sau a vânzărilor și valoarea intrărilor sau a cumpărărilor reprezintă valoarea adăugată realizată de firmă în cursul unui exercițiu. Același bun economic va fi impozitat în ceea ce privește valoarea sa adăugată în diferite stadii ale circuitului său economic până la consumatorul final.

După stabilirea valorii adăugate totale realizate de o entitate aceasta are sarcina fiscală de a defalca valoarea respectivă pe categorii de bunuri în funcție de cotele de impozitare aplicate. Dacă s-ar aplica o singură cotă globală de taxă pe valoarea adăugată nu ar mai fi necesară această defalcare.

2.3.2. Clasificarea operațiilor privind T.V.A.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiile sunt clasificate în continuare. Întreprinderile de orice tip vor ține cont în cadrul oricărui sistem sau subsistem de gestiune de această clasificare.

A. Operațiuni impozabile

I. *Operațiuni impozabile în România* sunt acelea care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130 Cod fiscal constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133 cod fiscal;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1) cod fiscal, acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) cod fiscal;

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoana care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul gestiunii fiscale, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

II. *Importul de bunuri efectuat în România* (pentru care locul este considerat a fi în România) de orice persoană, dacă locul importului este în România (locul importului de bunuri se consideră pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul comunitar).

Atunci când bunurile la care se face referire în aliniatul anterior sunt plasate, la intrarea în Comunitate, în unul dintre regimurile derogatorii menționate mai jos, locul importului pentru aceste bunuri se consideră a fi pe teritoriul statului membru în care bunurile încetează să mai fie plasate într-un astfel de regim. *Dacă bunurile respective la intrarea în Comunitate sunt:*

a) în una dintre situațiile care le-ar permite, dacă ar fi fost importate în Comunitate, să beneficieze de unul dintre regimurile derogatorii menționate anterior;

b) sub o procedură de tranzit intern, *atunci locul importului* este considerat a fi statul membru pe teritoriul căruia se încheie aceste regimuri sau această procedură.

Regimuri vamale pentru care *locul importului* se consideră a fi pe teritoriul statului membru în care bunurile încetează să mai fie plasate într-un astfel de regim:

1. regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata taxelor vamale;

2. depozit necesar cu caracter temporar;

3. zonă liberă sau antrepozit liber;

4. regim de antrepozit vamal;

5. regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;

6. regim de tranzit vamal extern;

7. să fie admise în apele teritoriale:

- pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilizării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la țărm;

- pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;

III. *Unele achiziții intracomunitare în România încadrate ca fiind operațiuni efectuate cu plată, potrivit normelor fiscale (art. 132¹ Cod fiscal). Se încadrează aici:*

a) achiziția intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă (persoană juridică neimpozabilă care nu beneficiază de derogările fiscale legale), urmarea unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o *persoană impozabilă* ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru. Condiția este ca persoanei impozabile să nu i se aplice prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) Cod fiscal cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj, respectiv cele conform art. 132 alin. 2 Cod fiscal cu privire la vânzările la distanță;

b) achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;

c) achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă.

B. Operațiuni neimpozabile

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România :

I. *Achizițiile intracomunitare derogatorii de bunuri – cele care îndeplinesc următoarele condiții:*

a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro.

Plafonul pentru achiziții intracomunitare este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază sau se transporta bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

II. *Achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită* conform prevederilor din Codul fiscal, respectiv:

- unele categorii de operațiuni în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional

- anumite categorii de operațiuni în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene, în principal pentru transportul internațional

- livrările de bunuri și prestările de servicii în favoarea misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, a personalului acestora, precum și a cetățenilor străini cu statut diplomatic sau consular în România ori într-un alt stat membru, în condiții de reciprocitate;

- livrările de bunuri și prestările de servicii în favoarea reprezentanțelor organizațiilor internaționale și interguvernamentale acreditate în România sau într-un alt stat membru, precum și a membrilor acestora, în limitele și în conformitate cu condițiile precizate în convențiile de înființare a acestor organizații;

- livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate uzului oficial al forțelor armate ale statelor străine membre NATO sau al personalului civil care însoțește forțele armate ori aprovizionării popotelor sau cantinelor, dacă forțele iau parte la efortul de apărare comun; scutirea se acordă prin restituirea taxei;

- livrările de bunuri transportate sau expediate către alt stat membru NATO, destinate uzului oficial al forțelor armate ale unui stat, altul decât România, sau al personalului civil care însoțește forțele armate ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor, dacă forțele iau parte la efortul de apărare comun;

III. *Achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triumphiulare* de o persoană impozabilă, denumită *cumpărător revânzător*, care este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, dar nu este stabilită în România, în cazul în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. achiziția sa fie efectuată în vederea realizării unei livrări ulterioare a acestor bunuri pe teritoriul României, de către cumpărătorul revânzător, persoana impozabilă, care nu este stabilită în România;

2. bunurile achiziționate de cumpărătorul revânzător sa fie transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul unuia dintre aceștia, direct dintr-un stat membru, altul decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către beneficiarul livrării ulterioare efectuate în România;

3. beneficiarul livrării ulterioare să fie o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România (conform art. 153 sau 153¹ Cod fiscal);

4. beneficiarul livrării ulterioare să fie obligat la plata taxei pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă care nu este stabilită în România;

IV. *Achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități* (în sensul dispozițiilor din Codul fiscal), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

-vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul legislației comunitare;

- vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul legislației comunitare;

V. *Achiziția intracomunitară de bunuri care urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern*, dacă pe teritoriul României se încheie aceste regimuri sau această procedură pentru respectivele bunuri.

Clasificarea operațiunilor impozabile

Operațiunile impozabile pot fi:

a) *operațiuni taxabile*, din care

- cele pentru care se aplică cota de 19%

- cele pentru care se aplică cota de 9%(conform art. 140)

b) *operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. Aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹ Cod fiscal;

c) *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. Aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141 Cod fiscal;

d) *importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă*, conform art. 142 Cod fiscal;

e) *operațiuni prevăzute la lit. a)-c) de mai sus* care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut de Codul fiscal pentru care:

-nu se datorează taxa;

-nu este permisă deducerea taxei datorate sau plătite pentru achiziții.

Plătitorii de TVA

Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu normele fiscale:

a) *persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile*, conform normelor fiscale, cu excepția cazurilor pentru care se aplică prevederile privind taxarea inversă - lit. b)-g);

b) *persoana impozabilă* care acționează ca atare și *beneficiază de serviciile prevăzute în continuare*, dacă aceste servicii sunt *prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România*, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) Cod fiscal;

Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente, înainte de efectuarea respectivei livrări de bunuri sau prestări de servicii o persoană impozabilă care:

- nu este stabilită și nici înregistrată în scopuri de TVA în România;
- are sau nu un sediu fix în România;
- este obligată la plata taxei pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii; conform art. 150 alin. (1) lit. a din Codul fiscal.

Serviciile la care se face mențiunea sunt:

1. închirierea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;
2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport;
3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
4. serviciile de publicitate și marketing;
5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;
6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;
7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;
8. punerea la dispoziție de personal;
9. acordarea accesului la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice, inclusiv serviciile de transport și transmitere prin intermediul acestor rețele, precum și alte prestări de servicii legate direct de acestea;
10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiteră și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natura, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații;
11. serviciile de radiodifuziune și televiziune;
12. serviciile furnizate pe cale electronică;
13. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept prevăzut la prezenta literă;
14. prestările de servicii de intermediere, efectuate de persoane care acționează în numele și contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu serviciile prevăzute la prezenta literă;

c) *persoana înregistrată* conform art. 153 sau 153¹ Cod fiscal care *beneficiază de serviciile prevăzute în continuare* (conform art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 și lit. i) cod fiscal;

-a comunicat prestatorului codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) Cod fiscal;

Serviciile la care se face trimitere sunt:

-transport intracomunitar de bunuri cu sensul de orice transport de bunuri ale cărui:

1. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în două state membre diferite; sau

2. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în același stat membru, dar transportul este efectuat în legătură directă cu un transport intracomunitar de bunuri;

-prestări de servicii constând în activități accesorii transportului, cum sunt încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora;

-serviciile de intermediere prestate în legătură cu un transport intracomunitar de bunuri de către intermediarii care acționează în numele și în contul altor persoane;

-serviciile de intermediere prestate în legătură cu serviciile accesorii transportului intracomunitar de bunuri de către intermediarii care acționează în numele și în contul altor persoane;

-expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora;

-serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu alte operațiuni decât cele prevăzute mai sus.

d) *persoana înregistrată* conform art. 153 sau 153¹ Cod fiscal, *căreia i se livrează gaze naturale sau energie electrică în condițiile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f) Cod fiscal, dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) Cod fiscal;*

Modalitățile de livrare a gazelor naturale sau energiei electrice la care se face trimitere sunt :

-livrări de gaze prin sistemul de distribuție a gazelor naturale sau al livrării de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă;

-livrării de gaze prin sistemul de distribuție a gazelor naturale sau de energie electrică, în situația în care o astfel de livrare nu se regăsește la punctul anterior.

e) *persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată conform art. 153 sau 153¹ Cod fiscal, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, în următoarele condiții:*

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei, conform art. 126 alin. (8) lit. b) Cod fiscal;

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în

contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este stabilit ca persoană impozabilă, direct către beneficiarul livrării;

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă;

f) *persoana care încheie regimul vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata taxelor vamale* (prevăzut la art. 144 alin. (1) lit. a) Cod fiscal) ori *persoana din cauza căreia bunurile ies din regimul vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata taxelor vamale*;

g) *persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă*

-stabilită în România;

-nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal;

-beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, (locul livrării de bunuri conform art. 132 sau 133 Cod fiscal), altele decât cele prevăzute la lit. b)-e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art. 153 Cod fiscal.

Prin derogare de la prevederile aliniatului precedent :

a) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform aliniatului precedent, este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin normele fiscale, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;

b) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform aliniatului precedent, este o persoană impozabilă care nu este stabilită în Comunitate, respectiva persoană este obligată, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei.

Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document cu funcție de factură este obligată la plata acesteia.

Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare

Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă, conform normelor fiscale este obligată la plata taxei.

Plata taxei pe valoarea adăugată pentru *importul de bunuri supus taxării*, conform Codului fiscal, este *obligația importatorului*.

Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei are loc conform regulilor menționate mai jos.

1. Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a) cod fiscal dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) Cod fiscal:

a) nu este emisă;

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;

c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.

2. Prin derogare de la prevederile legale de mai sus, dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

3. Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător pentru plata taxei ca regulă

-individual

-în solidar.

Regula generală este răspunderea individuală. Răspunderea în solidar apare în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul (conform art. 150 alin. (1) lit. b-e din Codul fiscal), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal) sau autofactura (prevăzută la art. 155¹ alin. 1 Cod fiscal):

a) nu este emisă;

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

4. Furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei pentru o achiziție intracomunitară de bunuri este beneficiarul, conform art. 151, dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. 1 Cod fiscal):

a) nu este emisă;

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

5. Persoana care îl reprezintă pe importator, persoana care depune declarația vamală pentru bunurile importate și proprietarul bunurilor sunt ținuti răspunzători individual și în solidar pentru plata taxei, împreună cu importatorul prevăzut la art. 151¹ Cod fiscal.

6. Pentru aplicarea regimului de antrepozit de taxă pe valoarea adăugată permis de Codul fiscal, antrepozitarul și transportatorul bunurilor din antrepozit sau persoana responsabilă pentru transport sunt ținuti răspunzători individual și în solidar pentru plata taxei, împreună cu persoana obligată la plata acesteia, conform art. 150 alin. (1) lit. a), f) și g) și art. 151¹ Cod fiscal .

7. Persoana care desemnează o altă persoană ca reprezentant fiscal, (conform art. 150 alin. (2) Cod fiscal) este ținută răspunzătoare individual și în solidar pentru plata taxei, împreună cu reprezentantul său fiscal.

2.3.3. Implicațiile contabile ale taxei pe valoarea adăugată în practica întreprinderilor

La nivel de întreprindere se întocmesc o serie de note contabile în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Plătitorii de TVA și în special persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile (cazul cel mai frecvent în economia reală) au setul de înregistrări menționate mai jos.

Pasul 1. La achiziția de bunuri de natura stocurilor se întocmește următoarea notă contabilă

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 40x \\ 3x & & S3 \\ 4426 & & S1 \\ & & S2. \end{array}$$

Între valorile atașate notei contabile sunt următoarele relații

$$\begin{array}{rcl} S3 & = & S1+S2 \\ S2 & = & S1 \cdot c1 \end{array}$$

în care c1 este cota de TVA aplicată asupra stocurilor respective. Dacă sunt aplicabile mai multe cote relația devine

$$S2 = S1 \cdot c1 + S1 \cdot c2 + \dots + S1 \cdot cn$$

în care ci-cn sunt cote de TVA iar $S1 \cdot c1 + S1 \cdot c2 + \dots + S1 \cdot cn = S1$.

Pasul 2. La „achiziția” de servicii se face următoarea înregistrare:

$$\begin{array}{rcl} \% = & 40x & S3 \\ & 6x & S2 \\ & 4426 & S1. \end{array}$$

Pasul 3. La emiterea de facturi pentru livrări de bunuri sau prestarea de servicii

$$\begin{array}{rcl} 411 & = & \% \\ & 7X & S5 \\ & 4427 & S6 \\ & & S7. \end{array}$$

Pasul 4. La sfârșitul lunii se închid conturile de TVA deductibilă și TVA colectată.

$$4427 = 4426 \quad S8,$$

în care S8 reprezintă minimul dintre rulajul debitor al contului 4426 și cel al rulajului creditor al contului 4427.

Pasul 5. Dacă după înregistrarea de la pasul 4 contul 4427 rămâne cu sold atunci se întocmește nota contabilă

$$4427 = 4423 \quad S9.$$

Pasul 6. Dacă după înregistrarea de la pasul 4 contul 4426 rămâne cu sold atunci se întocmește nota contabilă

$$4424 = 4426 \quad S10.$$

Optional poate să se interpună un pas în situația în care firma trebuie să colecteze TVA pentru utilizarea în scopuri personale (fără să emită facturi cu TVA) la inputuri (produse, servicii) la care a dedus TVA. Nota contabilă în acest caz este

$$635 = 4427 \quad S14.$$

2.3.4. Gestiunea fiscală a taxei pe valoarea adăugată

Gestiunea fiscală a taxei pe valoarea adăugată are în vedere începând cu ianuarie 2007 următoarele categorii de tranzacții:

- livrări sau prestații în țară
- livrări intracomunitare
- prestații intracomunitare
- export de mărfuri
- export de servicii
- importuri de mărfuri
- achiziții intracomunitare
- utilizare de servicii din afara teritoriului comunitar
- utilizare de servicii comunitare
- operații triunghiulare.

Pentru fiecare din aceste categorii de operații trebuie să fie ținută o gestiune pentru scopuri fiscale, în primul rând pentru nevoia calculării și raportării operațiilor cu TVA.

Evidența (gestiunea) operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată este reglementată de normele fiscale. Sunt aplicabile următoarele reguli obligatorii privind gestiunea fiscală a TVA:

1. Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

2. Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA (înregistrare destinată desfășurării oricărei operațiuni) trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune legată de aplicarea TVA.

3. Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

4. Toate evidențele menționate mai sus trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul non-transferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele fiscale.

5. În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

6. O corelare importantă este între contabilitate și gestiune fiscală în cea ce privește perioada fiscală. Conform normelor fiscale perioada fiscală implicită este luna calendaristică. Prin derogare de la această regulă, perioada fiscală este

trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 eur (echivalent în lei).

Persoana impozabilă care se înregistrează în cursul anului trebuie să declare cu ocazia înregistrării cifra de afaceri pe care preconizează să o realizeze în perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic. Dacă cifra de afaceri estimată nu depășește plafonul de 100.000 eur, recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului calendaristic, persoana impozabilă va depune deconturi trimestriale în anul înregistrării.

Întreprinderile mici care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului, trebuie să declare cu ocazia înregistrării cifra de afaceri obținută, recalculată în baza activității corespunzătoare unui an calendaristic întreg. Dacă această cifră depășește plafonul de 100.000 eur în anul respectiv, perioada fiscală va fi luna calendaristică. Dacă această cifră de afaceri recalculată nu depășește plafonul de 100.000 eur, persoana impozabilă va utiliza trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală.

Dacă cifra de afaceri efectiv obținută în anul înregistrării, recalculată în baza activității corespunzătoare unui an calendaristic întreg, depășește plafonul de 100.000 eur, în anul următor, perioada fiscală va fi luna calendaristică. Dacă această cifră de afaceri efectivă nu depășește plafonul de 100.000 eur, persoana impozabilă va utiliza trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală.

Persoana impozabilă care, potrivit regulilor menționate mai sus, are obligația depunerii deconturilor trimestriale trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 ianuarie inclusiv, o notificare în care să menționeze cifra de afaceri din anul precedent, obținută sau, după caz, recalculată.

2.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a accizelor, impozitelor și taxelor locale

2.4.1. Accizele

Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

- a) bere;
- b) vinuri;
- c) băuturi fermentate, altele decât bere și vinuri;
- d) produse intermediare;
- e) alcool etilic;
- f) tutun prelucrat;
- g) produse energetice;
- h) energie electrică.

Producția de produse accizabile reprezintă orice operațiune prin care aceste produse sunt fabricate, procesate sau modificate sub orice formă; producția va fi scriptică sau faptică. *Producția scriptică* va fi înregistrată în documente contabile specifice unității respective (notă de predare, notă de predare-transfer- restituire,

etc) și va genera plata accizelor de la data înscrisă pe documentele contabile respective. *Producția faptică* nu este înregistrată în documente contabile dar este dovedită pe orice altă cale, inclusiv inventariere efectuată de organele fiscale de control.

Antrepozitul fiscal este locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de normele fiscale;

Antrepozitul vamal este locul aprobat de autoritatea vamală, conform Codului Vamal (Legea 86/2006);

Antrepozitarul autorizat este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acesteia, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile într-un antrepozit fiscal;

Regimul suspensiv este regimul fiscal conform căruia plata accizelor este suspendată pe perioada producerii, transformării, deținerii și deplasării produselor;

Documentul administrativ de însoțire a mărfii - DAI este documentul care trebuie folosit la mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv;

Documentul de însoțire simplificat - DIS este documentul care trebuie folosit la mișcarea intracomunitară a produselor accizabile cu accize plătite;

Operatorul înregistrat este persoana fizică sau juridică autorizată să primească în exercitarea activității economice produse supuse accizelor în regim suspensiv, provenite din alte state membre ale Uniunii Europene; acest operator nu poate deține sau expedia produse în regim suspensiv;

Operatorul neînregistrat este persoana fizică sau juridică autorizată în exercitarea profesiei sale să efectueze, cu titlu ocazional, aceleași operațiuni prevăzute pentru operatorul înregistrat.

Principala regulă fiscală în această materie este cea potrivit căreia *acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile*. De aici rezultă conexiunile dintre gestiunea fiscală și contabilitate.

Eliberarea pentru consum reprezintă:

a) *orice ieșire*, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv; ieșirea de produse accizabile din regimul suspensiv poate fi scriptică, pe baza unor documente agreeate de autoritatea vamală, sau faptică, constatată ca atare de orice autoritate publică;

b) *orice producție*, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv; producția scriptică va fi consemnată ca atare în documente contabile cu identificarea locului în care s-a realizat. Identificarea locației ca fiind de natură suspensivă de plata accizelor va fi făcută de către organul fiscal specializat;

c) *orice import*, inclusiv ocazional, de produse accizabile - cu excepția energiei electrice, gazului natural, carbunelui și cocsului -, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim suspensiv;

d) *utilizarea* de produse accizabile în interiorul antrepozitului fiscal *altfel decât ca materie primă*;

e) *orice deținere în afară regimului suspensiv* a produselor accizabile care *nu au fost introduse în sistemul de accizare*; deținerea este un concept mai larg decât posesia și presupune printre altele și existența unor documente care să confirme intrări în gestiune (de exemplu pe bază de Notă de Intrare- Recepție), ieșuri din gestiune (facturi, avize însoțire marfă, etc), utilizări (Bon de consum), alte situații similare;

f) *recepția*, de către un operator înregistrat sau neînregistrat, de produse accizabile, deplasate de la un antrepozit fiscal dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene;

g) *deținerea în scopuri comerciale* de către un comerciant de produse accizabile, care au fost eliberate în consum în alt stat membru sau au fost importate în alt stat membru și pentru care acciza nu a fost plătită în România.

Nu se consideră eliberare pentru consum

A. Mișcarea produselor accizabile din antrepozit fiscal, în condițiile normelor fiscale speciale, către:

a) un alt antrepozit fiscal în România sau în alt stat membru;

b) un comerciant înregistrat în alt stat membru; se va utiliza copia înregistrării fiscale și documentul de rezidență fiscală;

c) un comerciant neînregistrat în alt stat membru; se utilizează documentul de rezidență;

d) o țară din afară teritoriului comunitar. Se ia în considerație orice document care să ateste calitatea invocată, în primul rând înregistrarea la un organ similar Camerei de Comerț.

B. Distrugerea de produse accizabile într-un antrepozit fiscal, datorată unor cazuri fortuite sau de forță majoră ori neîndeplinirii condițiilor legale de comercializare, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice. Se vor utiliza strict formularele și procedurile agreeate de organul fiscal.

Importul ca tranzacție asociată accizelor reprezintă:

A. *orice intrare de produse accizabile din afara teritoriului comunitar*, cu excepția:

a) plasării produselor accizabile importate sub regim vamal suspensiv în România;

b) distrugerii sub supravegherea autorității vamale a produselor accizabile;

c) plasării produselor accizabile în zone libere, antrepozite libere sau porturi libere, în condițiile prevăzute de legislația vamală în vigoare.

B. *scoaterea unui produs accizabil dintr-un regim vamal suspensiv*, în cazul în care produsul rămâne în România;

C. *utilizarea în scop personal în România a unor produse accizabile plasate în regim vamal suspensiv*;

D. *apariția oricărui alt eveniment care generează obligația plății accizelor la intrarea produselor accizabile din afara teritoriului comunitar*.

Controlul producerii și deținerii în regim suspensiv a produselor accizabile are în vedere două *reguli fiscale importante*:

1. este *interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal*;
2. este *interzisă deținerea unui produs accizabil în afară antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită*.

Aceste reguli nu se aplică pentru energie electrică, gaz natural, cărbune și cocs.

Importanța și complexitatea gestionării fiscale a accizelor de către autoritățile publice abilitate au generat apariția unor *mecanisme de calcul specializat a accizelor* în cazuri speciale.

Pentru *țigarete*, acciza datorată este egală cu suma dintre *acciza specifică* și *acciza ad valorem*, dar nu mai puțin de 91% din acciza aferentă țigaretelor din categoria de preț cea mai vândută, care reprezintă acciza minimă. Când suma dintre acciza specifică și acciza ad valorem este mai mică decât acciza minimă, se plătește acciza minimă.

Semestrial, prin ordin al ministrului, Ministerul Finanțelor Publice va stabili nivelul accizei minime în funcție de evoluția accizei aferente țigaretelor din categoria de preț cea mai vândută.

Acciza specifică se calculează în echivalent euro pe 1.000 de țigarete.

Acciza ad valorem se calculează prin aplicarea procentului legal stabilit, asupra prețului maxim de vânzare cu amănuntul.

Prețul maxim de vânzare cu amănuntul este prețul la care produsul este vândut altor persoane decât comercianți și care include toate taxele și impozitele.

Prețul maxim de vânzare cu amănuntul pentru orice marca de țigarete se stabilește de către persoana care produce țigaretile în România sau care importa țigaretile și este adus la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute de normele fiscale.

Pentru a nu există posibilitatea de fraudare a bugetului consolidat al statului s-au stabilit câteva *interdicții*:

- vânzarea, de către orice persoană, a țigaretelor pentru care nu s-au stabilit și declarat prețuri maxime de vânzare cu amănuntul;

- vânzarea de țigarete, de către orice persoană, la un preț ce depășește prețul maxim de vânzare cu amănuntul, declarat

- producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, pot avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

Impunerea accizelor are un caracter general pe teritoriul fiscal al României conform normei potrivit căreia *deținerea de produse accizabile în afară antrepozitului fiscal, cu excepțiile expres menționate în normele legale, pentru care nu se poate face dovada plății accizelor, atrage plata acestora*.

Între obligațiile instituite în sarcina oricărui antrepozitar autorizat cad și câteva care privesc funcția contabilă:

- aceea de a ține *evidențe exacte și actualizate* cu privire la materiile prime, lucrările în derulare și produsele accizabile finite, produse sau primite în

antrepozitele fiscale și expediate din antrepozitele fiscale, și să prezinte evidentele corespunzătoare, la cererea autorităților fiscale competente;

- să țină un sistem corespunzător de evidență a stocurilor din antrepozitul fiscal, inclusiv un sistem de administrare, contabil și de securitate;

Operatorul înregistrat trebuie să respecte următoarele condiții care au legătură cu funcția contabilă:

- să țină *contabilitatea livrărilor de produse*;

- să prezinte produsele oricând i se cere aceasta de către organele de control;

- să accepte orice monitorizare sau verificare a stocului.

Circulația documentelor financiar- contabile are influență directă asupra obligațiilor fiscale privind accizele. Astfel, dacă o persoană care a expediat un produs accizabil în regim suspensiv nu primește documentul administrativ de însoțire certificat, în termen de 45 de zile de la data expedierii produsului, are datoria de a înștiința în următoarele 5 zile autoritatea fiscală competentă cu privire la acest fapt și de a plăti accizele pentru produsul respectiv, în termen de 7 zile de la data expirării termenului de primire a acelui document.

Documentele fiscale pentru produsele supuse accizelor au un caracter important deoarece generează obligații de plată. Toate transporturile de produse accizabile sunt însoțite de un document, astfel:

a) mișcarea produselor accizabile în regim suspensiv este însoțită de documentul administrativ de însoțire;

b) mișcarea produselor accizabile eliberate pentru consum este însoțită de factura ce va reflecta cuantumul accizei;

c) transportul de produse accizabile, când acciza a fost plătită, este însoțit de factură sau aviz de însoțire, precum și de documentul de însoțire simplificat, după caz.

Evidențele contabile au reguli mult mai stricte în ce privește produsele accizabile în special datorită „încărcăturii” fiscale a acestora.

Regula generală este că orice plătitor de accize are obligația de a ține registre contabile precise, conform legislației în vigoare, care să conțină suficiente informații pentru ca autoritățile fiscale să poată verifica respectarea prevederilor din legislația fiscală generală sau specială. În baza acesteia rezultă elementele concrete pentru organizarea contabilității. Responsabilitățile fiscale ale plătitorilor de accize generează la rândul lor obiective pentru conducerea contabilității și a gestiunii fiscale prezentate în continuare.

1) Orice plătitor de accize poartă răspunderea pentru

-calcularea corectă a accizelor;

-plata la termenul legal a accizelor către bugetul de stat;

-depunerea la termenul legal a declarațiilor de accize la autoritatea fiscală competentă, conform prevederilor normelor fiscale și ale legislației vamale în vigoare.

2) Lunar, pana la data de 15 a fiecărei luni, pentru luna precedentă, antrepozitarii autorizați pentru producție sunt obligați să depună la autoritatea fiscală competentă o situație, care să conțină informații cu privire la stocul de

materii prime și produse finite la începutul lunii, achizițiile de materii prime, cantitatea fabricată în cursul lunii, stocul de produse finite și materii prime la sfârșitul lunii de raportare și cantitatea de produse livrate, conform modelului stabilit.

Pentru practicieni este bine să fie reținute următoarele *elemente esențiale ale regimului produselor supuse accizelor*:

- Livrarea și consumul oricăruia din produsele accizabile va fi codificată special în scopul identificării cu ușurință a cazurilor de plată accize

- Verificarea îndeplinirii condițiilor și restricțiilor privind regimul accizelor se face în primul rând cu informații din contabilitate.

- O firmă care invocă aplicarea unei facilități va trebui să pună la dispoziție în orice moment dovada contabilă a producției, consumului, oricărei alte situații generatoare de scutire.

- Obligațiile privind contabilitatea livrărilor și a stocului de produse supuse accizelor reprezintă în fapt recomandarea utilizării metodei inventarului permanent care asigură monitorizarea conform normelor fiscale. Este vorba practic de alegerea unei opțiuni contabile în fața exigențelor gestiunii fiscale.

În contabilitatea financiară accizele sunt înregistrate prin următoarele note contabile:

a) constituire obligație de plată accize

635 = 446.AC

sau

3x = 446.AC

b) plata accizelor

446.AC = 5121.

Analiticul 446.AC reprezintă accize în cadrul contului de impozite și taxe datorate la bugetul de stat.

În contabilitatea de gestiune accizele pot fi identificate ca elemente ale cheltuielilor fixe și indirecte dar și ale celor variabile și directe (în cazul materiilor prime accizabile). Pentru accize este dificil să apară cazul cheltuielii fixe și directe sau variabilă și indirectă.

2.4.2. Impozitele și taxele locale

Impozitele și taxele locale sunt după cum urmează:

- a) impozitul pe clădiri;

- b) impozitul pe teren;

- c) impozitul pe mijloacele de transport;

- d) taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor;
- e) taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate;
- f) impozitul pe spectacole;
- g) taxa hotelieră;
- h) taxe speciale;
- i) alte taxe locale.

Impozitul și taxa pe clădiri

Impozitul pe clădiri reprezintă obligația oricărei persoane care are în proprietate o clădire situată în România datorată anual la bugetul consolidat pentru acea clădire, exceptând cazul în care legea fiscală prevede diferit.

Taxa pe clădiri reprezintă suma datorată la bugetul consolidat pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, persoanelor juridice, care cade în sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri.

Între impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri apare o deosebire de natură: impozitul este o contribuție asupra proprietății iar taxa este o contribuție legată de utilizare.

Clădire este în sens fiscal orice construcție situată deasupra solului și/sau sub nivelul acestuia, indiferent de denumirea ori de folosința sa, și care are una sau mai multe încăperi ce pot servi la adăpostirea de oameni, animale, obiecte, produse, materiale, instalații, echipamente și altele asemenea, iar elementele structurale de bază ale acesteia sunt pereții și acoperișul, indiferent de materialele din care sunt construite.

Încăperea reprezintă în sens fiscal spațiul din interiorul unei clădiri.

Scutirile la impozitul pe clădiri ridică problema *gestiunii separate* a acelor categorii de clădiri care se încadrează în normele fiscale respective. *Clădirile pentru care nu se datorează impozit*, prin efectul legii, sunt, după cum urmează:

1. clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;
2. clădirile care, potrivit legii, sunt clasate ca monumente istorice, de arhitectura sau arheologice, muzee ori case memoriale, indiferent de titularul dreptului de proprietate sau de administrare, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;
3. clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult, aparținând cultelor religioase recunoscute oficial în România și componentelor locale ale acestora, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;
4. clădirile care constituie patrimoniul unităților și instituțiilor de învățământ de stat, confesional sau particular, autorizate să funcționeze provizoriu ori acreditate, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;
5. clădirile unităților sanitare publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

6. clădirile care sunt afectate centralelor hidroelectrice, termoelectrice și nucleare-electrice, stațiilor și posturilor de transformare, precum și stațiilor de conexiuni;

7. clădirile aflate în domeniul public al statului și în administrarea Regiei Autonome «Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat», cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

8. clădirile funerare din cimitire și crematorii;

9. clădirile din parcurile industriale, științifice și tehnologice, potrivit legii;

10. clădirile restituite potrivit legislației privind regimul juridic al unor imobile preluate în mod abuziv în perioada 6 martie 1945 - 22 decembrie 1989, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

11. clădirile care constituie patrimoniul Academiei Române, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

12. clădirile retrocedate potrivit normelor privind retrocedarea unor bunuri imobile care au aparținut cultelor religioase din România, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

13. clădirile restituite potrivit reglementărilor privind restituirea unor bunuri imobile care au aparținut comunităților cetățenilor aparținând minorităților naționale din România, republicată;

14. clădirile care sunt afectate activităților hidrotehnice, hidrometrice, hidrometeorologice, oceanografice, de îmbunătățiri funciare și de intervenții la apărarea împotriva inundațiilor, precum și clădirile din porturi și cele afectate canalelor navigabile și stațiilor de pompare aferente canalelor, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

15. clădirile care, prin natura lor, fac corp comun cu poduri, viaducte, apeducte, diguri, baraje și tuneluri și care sunt utilizate pentru exploatarea acestor construcții, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru alte activități economice;

16. construcțiile speciale situate în subteran, indiferent de folosința acestora și turnurile de extracție;

17. clădirile care sunt utilizate ca sere, solare, răsadnițe, ciupercării, silozuri pentru furaje, silozuri și/sau păture pentru depozitarea și conservarea cerealelor, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru alte activități economice;

18. clădirile trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ-teritoriale în lipsa de moștenitori legali sau testamentari;

19. clădirile utilizate pentru activități social umanitare, de către asociații, fundații și culte, potrivit hotărârii consiliului local.

Nu intră sub incidența impozitului pe clădiri construcțiile care nu au elementele constitutive ale unei clădiri.

Scutirea de impozit prevăzută la punctele 10-13 se aplică pe durata pentru care proprietarul este obligat să mențină afectarea de interes public. În cazul persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii de inventar a clădirii.

Din prezentarea cazurilor în care intervine scutirea de impozit pe clădiri rezultă rolul important al activităților economice. În prezența actelor și a faptelor

de comerț de regulă nu poate să apară această facilitate (scutirea de la plata impozitului sau a taxei pe clădire). Actele și faptele de comerț vor fi identificate prin natura raporturilor valabile dar și a prezentei conceptului de *profit* în derularea raporturilor corespunzătoare.

Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,25% și 1,50% inclusiv. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

Valoarea de inventar a clădirii reprezintă baza de impozitare și este valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, conform prevederilor legale în vigoare. *Cheia de control pentru baza de impozitare* la impozitul pe clădiri se găsește în contabilitate (soldul contului din clasa 2x).

În cazul clădirii la care au fost executate lucrări de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, de către locatar, din punct de vedere fiscal, acesta are obligația să comunice locatorului valoarea lucrărilor executate pentru depunerea unei noi declarații fiscale, în termen de 30 de zile de la data terminării lucrărilor respective.

Contractele de leasing financiar introduc reglementări speciale la impozitul pe clădiri. Pentru o clădire care face obiectul unui contract de leasing financiar, pe întreaga durată a acestuia se aplică următoarele reguli:

- a) impozitul pe clădiri se datorează de locatar;
- b) valoarea care se ia în considerare la calculul impozitului pe clădiri este valoarea din contract a clădirii, așa cum este ea înregistrată în contabilitatea locatorului sau a locatarului, conform prevederilor legale în vigoare;
- c) în cazul în care contractul de leasing încetează altfel decât prin ajungerea la scadență, impozitul pe clădiri este datorat de locator.

Impozitul pe clădiri se aplică pentru orice clădire deținută de o persoană juridică aflată în funcțiune, în rezervă sau în conservare, chiar dacă valoarea sa a fost recuperată integral pe calea amortizării. În cazul unui teren care face obiectul unui contract de leasing financiar, pe întreaga durată a acestuia, impozitul pe teren se datorează de locatar. Dacă totuși contractul de leasing încetează, altfel decât prin ajungerea la scadență, impozitul pe teren este datorat de locator.

Impozitul pe teren

Impozitul pe teren *nu se datorează pentru:*

- a) terenul aferent unei clădiri, pentru suprafața de teren care este acoperită de o clădire;
- b) orice teren degradat sau poluat, inclus în perimetrul de ameliorare, pentru perioada cât durează ameliorarea acestuia;
- c) terenurile care prin natura lor și nu prin destinația dată sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură, orice terenuri ocupate de iazuri, bălți, lacuri de acumulare sau căi navigabile, cele folosite pentru activitățile de apărare împotriva inundațiilor, gospodărirea apelor, hidrometeorologie, cele care contribuie la exploatarea resurselor de apă, cele folosite ca zone de protecție definite în lege, precum și terenurile utilizate pentru exploatarea din subsol, încadrate astfel printr-o

hotărâre a consiliului local, în măsura în care nu afectează folosirea suprafeței solului;

d) terenurile legate de sistemele hidrotehnice, terenurile de navigație, terenurile aferente infrastructurii portuare, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele și stațiile de pompare aferente acestora, precum și terenurile aferente lucrărilor de îmbunătățiri funciare, pe baza avizului privind categoria de folosință a terenului, emis de oficiul județean de cadastru și publicitate imobiliară;

e) terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri europene, drumuri naționale, drumuri principale administrate de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România - S.A., zonele de siguranță a acestora, precum și terenurile din jurul pistelor reprezentând zone de siguranță;

f) terenurile parcurilor industriale, științifice și tehnologice, potrivit legii;

Impozitul pe teren se stabilește luând în calcul numărul de metri pătrați de teren, rangul localității în care este amplasat terenul și zona și/sau categoria de folosință a terenului, conform încadrării făcute de consiliul local.

Pentru stabilirea impozitului pe teren se folosește gruparea din tabelul numărul 2.4.2.1.

Tabelul 2.4.2.1.

Gruparea terenurilor folosită la stabilirea impozitului pe teren

Nr. crt.	Zona (lei/ha)			
	A	B	C	D
1 Teren arabil				
2 Pășune				
3 Fâneată				
4 Vie				
5 Livadă				
6 Pădure sau alt teren cu vegetație forestieră				
7 Teren cu apă				
8 Drumuri și căi ferate	x		x	x
9 Teren neproductiv	x		x	x

În cazul contribuabililor persoane juridice, pentru terenul amplasat în intravilan, înregistrat în registrul agricol la altă categorie de folosință decât cea de terenuri cu construcții, impozitul pe teren se calculează conform unor norme derogatorii numai dacă îndeplinesc, cumulativ, următoarele condiții:

a) au prevăzut în statut, ca obiect de activitate, agricultura;

b) au înregistrate în evidența contabilă venituri și cheltuieli din desfășurarea obiectului de activitate prevăzut la lit. a).

În caz contrar, impozitul pe terenul situat în intravilanul unității administrativ-teritoriale, datorat de contribuabilii persoane juridice, se calculează conform cadrului comun.

În cazul unui teren amplasat în extravilan, impozitul pe teren se stabilește prin înmulțirea suprafeței terenului, exprimată în ha, cu suma corespunzătoare prevăzută în normele fiscale.

Tabelul 2.4.2.2.

Nr. crt.	Categoria de folosinta	Zona [lei (RON)/ha]			
	0	1	A	B	C D
1.	Teren cu construcții				
2.	Arabil				
3.	Pășune				
4.	Fânează				
5.	Vie pe rod, alta decât cea prevăzută la nr. crt. 5.1				
5.1.	Vie până la intrarea pe rod				
			x	x	x x
6.	Livadă pe rod, alta decât cea prevăzută la nr. crt. 6.1				
6.1.	Livada până la intrarea pe rod				
			x	x	x x
7.	Pădure sau alt teren cu vegetație forestieră, cu excepția celui prevăzut la nr. crt. 7.1				
7.1.	Pădure în vârstă de până la 20 de ani și pădure cu rol de protecție				
			x	x	x
8.	Teren cu apă, altul decât cel cu amenajări piscicole				
8.1.	Teren cu amenajări piscicole				
9.	Drumuri și cai ferate				
			x	x	x x
10.	Teren neproductiv				

Taxe locale stabilite pe baza valorii autorizate a lucrărilor de construcție

Pentru taxele stabilite pe baza valorii autorizate a lucrărilor de construcție, se aplică următoarele reguli:

a) taxa datorată se stabilește pe baza valorii lucrărilor de construcție declarate de persoana care solicită avizul și se plătește înainte de emiterea avizului;

b) în termen de 15 zile de la data finalizării lucrărilor de construcție, dar nu mai târziu de 15 zile de la data la care expiră autorizația respectivă, persoana care a obținut autorizația trebuie să depună o declarație privind valoarea lucrărilor de construcție la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale;

c) până în cea de-a 15-a zi inclusiv, de la data la care se depune situația finală privind valoarea lucrărilor de construcții, compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale are obligația de a stabili taxa datorată pe baza valorii reale a lucrărilor de construcție;

d) până în cea de-a 15-a zi inclusiv, de la data la care compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale a emis valoarea stabilită pentru taxă, trebuie plătită orice sumă suplimentară datorată de către persoana care a primit autorizația sau orice sumă care trebuie rambursată de autoritatea administrației publice locale.

e) în cazul unei autorizații de construire emise pentru o persoană fizică, valoarea reală a lucrărilor de construcție nu poate fi mai mică decât valoarea impozabilă a clădirii stabilită conform normelor fiscale.

Taxa pentru eliberarea autorizațiilor pentru a desfășura o activitate economică și a altor autorizații similare

Taxa pentru eliberarea unei autorizații pentru desfășurarea unei activități economice este stabilită de către consiliul local în sumă de până la 10 lei, în mediul rural, și de până la 50 lei, în mediul urban.

Taxa pentru eliberarea autorizațiilor sanitare de funcționare se stabilește de consiliul local și este de până la 12 lei.

Taxa pentru eliberarea de copii heliografice de pe planuri cadastrale sau de pe alte asemenea planuri, deținute de consiliile locale, se stabilește de către consiliul local și este de până la 20 lei.

Taxa pentru eliberarea certificatelor de producător se stabilește de către consiliile locale și este de până la 50 lei.

În toate cazurile impozitele locale se înregistrează în contabilitatea financiară prin notele contabile:

a) constituire obligații

635.IL = 446.IL

Contul 446.IL reprezintă analiticul pentru decontările cu bugetul privind impozite și taxe locale. Se dezvoltă pe fiecare categorie de taxă.

b) plată obligații

446.IL = 5121

sau

446.IL = 5311.

În contabilitatea de gestiune impozitele locale fac parte de obicei din cheltuielile fixe și indirecte.

2.5. Contabilitatea și gestiunea fiscală a tranzacțiilor de comerț exterior

2.5.1. Taxele vamale în sistemul contabil

Taxele vamale se pot aplica asupra importurilor, exporturilor sau tranzitului prin teritoriul vamal al unei entități statale. Odată cu aderarea la Uniunea Europeană teritoriul vamal al României este parte a teritoriului vamal comunitar.

Din punct de vedere strict fiscal taxele vamale sunt impozite indirecte aplicate asupra valorii în vamă a mărfurilor intrate pe teritoriul național al României din afara teritoriului vamal al Uniunii Europene. Taxele vamale datorate se calculează pe baza cotelor stabilite în tariful vamal aplicate asupra valorii în vamă. Valoarea în vamă include suma inclusă pe factura furnizorului la care se adaugă, dacă n-au fost incluse, costul transportului pe parcurs extern, costul de manipulare și asigurare pe parcurs extern. Relația de calcul se prezintă astfel:

$$VV = FF + TE + AE + ACE$$

în care

VV = valoarea în vamă

FF = valoarea facturii furnizorului extern

TE = costul transportului pe parcurs extern

AE = alte cheltuieli pe parcurs extern.

Valoarea taxei vamale datorată va fi stabilită pe baza relației

$$TV = VV \cdot p_{tv}$$

în care

TV = taxa vamală datorată

p_{tv} = procentul aplicat la valoarea în vamă conform normelor vamale sau a celor fiscale.

Pe baza valorii în vamă și a taxei vamale datorate se stabilește baza de calcul pentru acciza datorată în vamă. Relația de calcul este

$$AC = (VV + TV) \cdot p_A$$

în care

AC = acciza datorată în vamă

p_A = cota de impunere pentru acciza datorată în vamă la produsul accizabil respectiv, conform normelor fiscale.

Pe baza elementelor stabilite până acum se calculează taxa pe valoarea adăugată datorată în vamă. Relația de calcul este următoarea:

$$TVA = (VV + TV + AC) \cdot ct_{va}$$

în care

TVA = taxa pe valoarea adăugată datorată în vamă

ct_{va} = cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă.

Înregistrarea în contabilitatea financiară a firmei se face potrivit următoarelor note contabile:

a) transfer proprietate în vamă conform document oferit de autoritatea vamală (de regulă Declarație Vamală de Import)

3x = %

40x.FE

446.TVx

447.CVx

446.ACx

401.CV

b) Înregistrare TVA de plată în vamă

4426 = 462.x

c) Plata obligațiilor vamale

% = 5121

446.TVx

447.CVx

446.ACx

462.x

d) Plata celorlalte obligații aferente importului

401.CV = 5121

respectiv

40x.FE = 5124.

Notățiile au următoarea semnificație:

40x.FE = furnizorul extern al bunurilor (pentru activitatea curentă sau de capital)

446.TVx = taxe vamale datorate la autoritatea vamală x

447.CVx = comision vamal datorat la autoritatea vamală x

446.ACx = accize datorate la autoritatea vamală x

401.CV = comisionarul vamal (prestație privată în legătură cu înregistrarea operațiilor în vamă).

În afara problemelor privind calculul fiscal aferent importurilor și înregistrarea în contabilitate apar exigențe complexe de gestiune în legătură cu acest tip de tranzacții. În continuare vor fi prezentate cele mai frecvente sarcini de gestiune legate de taxele vamale de care se poate lovi un specialist în compartiment financiar-contabil.

O grupare importantă a stocurilor pe care le deține o firmă din punct de vedere al taxelor vamale o reprezintă separarea pe regimuri vamale. Firmele vor trebui să organizeze gestiunea contabilă distinctă pe fiecare încadrare vamală pentru a nu fi suspectate de încercare de evaziune taxe vamale.

1. Stocurile aflate sub *regim suspensiv* sunt conform normelor vamale mărfurile străine aflate sub următoarele regimuri:

a) tranzit;

b) antrepozitare vamală;

c) perfecționare activă sub forma unui sistem cu suspendare;

d) transformare sub control vamal;

e) admitere temporară.

2. Stocurile încadrate la *regim vamal economic* sunt sub următoarele regimuri:

a) antrepozitare vamală;

b) perfecționare activă;

c) transformare sub control vamal;

d) admitere temporară;

e) perfecționare pasivă.

Categoria vamală *mărfuri de import* include mărfurile plasate sub un regim suspensiv și mărfurile care, în cadrul regimului de perfecționare activă în sistem cu rambursare, au făcut obiectul formalităților de punere în liberă circulație și al formalităților vamale.

Conceptul vamal „mărfuri în aceeași stare” cuprinde mărfurile de import care în regimul de perfecționare activă sau de transformare sub control vamal nu au suferit nici o operațiune de perfecționare sau de transformare.

Documentul justificativ pentru utilizarea unui regim vamal economic este o *autorizație* eliberată de către autoritatea vamală. În lipsa unui astfel de document nu poate fi utilizat nici fiscal, nici contabil regimul vamal economic.

Orice produse sau mărfuri obținute din mărfuri plasate sub un regim suspensiv se consideră ca fiind plasate sub incidența aceluiași regim, cu respectarea prevederilor vamale.

Legislația vamală prevede că autoritatea vamală poate condiționa plasarea mărfurilor sub un regim suspensiv de constituire a unei garanții care să asigure plata datoriei vamale care s-ar naște pentru aceste mărfuri. Dacă apare această situație, se fac următoarele înregistrări contabile:

a) constituirea garanției bancare din disponibil aflat în cont

267 = 5121

b) emiterea garanției bancare în favoarea autorității vamale- rulaj debitor cont din clasa 8 (în afara bilanțului)

c) efectuare cheltuieli de natura comisioanelor bancare cu emiterea scrisorii de garanție bancară

627.xy = 5121.

Cheltuiala se impută asupra centrului de cost xy care include veniturile viitoare din vânzarea sau tranzacționarea mărfurilor aflate sub regim suspensiv. De regulă firmele trec eronat aceste cheltuieli la categoria regie generală.

d) Executarea scrisorii de garanție bancară pentru nerespectarea normelor vamale

658.xy = 267.

Pierderea din executarea scrisorii de garanție bancară este foarte important să fie imputată pe activitatea care era prevăzută să aducă venituri. Numai dacă o astfel de activitate nu există sau nu a început încă să genereze venituri se va face imputarea pe cheltuielile de regie generală. În cazul în care defalcarea profitului pe

centre de cost are o semnificație specială în cadrul unei firme se va avea în vedere și pierderea de imagine provocată de executarea unei scrisori de garanție bancară.

Regimul suspensiv economic se încheie când mărfurile plasate în acest regim sau, în anumite cazuri, produsele compensatoare ori transformate obținute sub acest regim primesc o nouă destinație vamală admisă.

Drepturile și obligațiile titularului unui regim vamal economic pot fi, în condițiile prevăzute de autoritatea vamală, transferate succesiv unor alte persoane care îndeplinesc condițiile prevăzute pentru a beneficia de regimul în cauză. În cazul în care are loc un astfel de transfer trebuie decontate și cheltuielile care au fost generate primului titular de obținerea regimului vamal economic. Pe lângă autorizația emisă de autoritatea vamală la înregistrarea în contabilitate a tranzacției de transfer drepturi și obligații regim vamal economic trebuie să existe și o *înțelegere contractuală* între firmele participante la transfer.

Regimul de antrepozitare vamală permite depozitarea într-un antrepozit vamal a:

a) mărfurilor străine, fără ca ele să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

b) mărfurilor românești care, în temeiul prevederilor legale ce reglementează domenii specifice, beneficiază, pe baza plasării lor într-un antrepozit vamal, de măsurile legate de exportul mărfurilor.

Antrepozitul vamal reprezintă orice loc aprobat de autoritatea vamală și aflat sub supravegherea acesteia, unde mărfurile pot fi depozitate în condițiile prevăzute. Cazurile în care mărfurile prevăzute mai sus pot fi plasate sub regim de antrepozitare vamală fără a fi depozitate într-un antrepozit vamal sunt stabilite în conformitate cu normele vamale.

Din punct de vedere contabil existența unui antrepozit vamal presupune organizarea acestuia ca un centru de cost distinct și organizarea corespunzătoare a gestiunii stocurilor. Cele din antrepozitul vamal vor fi înregistrate în analitice distincte, în cadrul grupării utilizate de către firmă.

Gestionarea unui antrepozit vamal este condiționată de eliberarea unei *autorizații* de către autoritatea vamală. Această autorizație nu este necesară în cazul în care gestionarea antrepozitului este efectuată de autoritatea vamală.

Deținătorul antrepozitului vamal are, față de autoritatea vamală, următoarele răspunderi:

a) să asigure supravegherea mărfurilor, astfel încât să nu fie posibilă sustragerea acestora de sub controlul vamal;

b) să îndeplinească obligațiile ce decurg din depozitarea mărfurilor aflate în regim de antrepozitare vamală;

c) să respecte condițiile stabilite în autorizație.

Autoritatea vamală îl desemnează pe deținătorul de antrepozit sau, după caz, pe antrepozitar să țină o *evidență operativă*, în forma aprobată de autoritatea vamală, a tuturor mărfurilor plasate sub regimul de *antrepozitare vamală*. Desemnarea unei persoane pentru ținerea evidenței operative a mărfurilor nu este necesară în cazul în care un antrepozit public este gestionat de autoritatea vamală.

Înscrierea în evidența operativă se face imediat ce mărfurile au fost introduse în antrepozit. În cazuri justificate, mărfurile plasate sub regimul de antrepozitare

vamală pot fi scoase temporar din antrepozit pe baza aprobării prealabile a autorității vamale, care stabilește condițiile în care poate avea loc.

Regimul de perfecționare activă permite ca următoarele mărfuri să fie utilizate pe teritoriul vamal al României într-una sau mai multe operațiuni de perfecționare:

a) mărfurile străine destinate reexportului în afara teritoriului vamal al României sub forma produselor compensatoare, fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

b) mărfurile puse în liberă circulație, cu rambursarea sau remiterea drepturilor de import aferente unor asemenea mărfuri, dacă sunt exportate în afara teritoriului vamal al României sub formă de produse compensatoare.

O serie de definiții sunt necesare pentru înregistrarea în contabilitate a tranzacțiilor vamale și pentru aplicarea corespunzătoare a normelor respective.

Sistem cu suspendare = regimul de perfecționare activă prevăzut la litera a).

Sistem cu rambursare = regimul de perfecționare activă prevăzut la litera b).

Operațiunile de perfecționare cuprind:

a) prelucrarea mărfurilor, inclusiv montajul, asamblarea și adaptarea lor la alte mărfuri;

b) transformarea mărfurilor;

c) repararea mărfurilor, inclusiv restaurarea lor;

d) utilizarea anumitor mărfuri, definite în conformitate cu regulamentul vamal, care, deși nu se regăsesc în produsele compensatoare, permit sau facilitează obținerea acestor produse, chiar dacă dispar total sau parțial în cursul folosirii lor.

Produse compensatoare reprezintă toate produsele care rezultă din operațiuni de perfecționare.

Mărfuri echivalente = mărfurile românești care sunt utilizate în locul mărfurilor de import pentru fabricarea produselor compensatoare.

În cazul nașterii unei datorii vamale, cuantumul acesteia se determină pe baza clementelor de taxare corespunzătoare mărfurilor de import în momentul acceptării declarației de plasare a acestor mărfuri sub regim de perfecționare activă.

Dacă în momentul menționat mai sus mărfurile de import îndeplinesc condițiile pentru a beneficia de tratamentul tarifar preferențial în cadrul contingentelor sau al plafoanelor tarifare, acestea pot beneficia de tratamentul tarifar preferențial prevăzut pentru mărfuri identice în momentul acceptării declarației vamale de punere în liberă circulație.

Prin excepție de la prevederile aliniatului anterior, produsele compensatoare:

a) sunt supuse drepturilor de import corespunzătoare, când sunt puse în liberă circulație și se regăsesc în lista prevăzută de regulamentul vamal, în măsura în care ele sunt proporționale cu partea exportată a produselor compensatoare neincluse pe această listă.

b) sunt supuse drepturilor de import corespunzătoare când sunt supuse taxării stabilite prin politica agricolă și sunt îndeplinite condițiile prevăzute în regulamentul vamal;

c) sunt supuse drepturilor de import determinate în conformitate cu reglementările aplicabile regimului vamal în cauză sau în materie de zone libere sau antrepozite libere, când au fost plasate sub un regim suspensiv sau într-o zonă liberă ori antrepozit liber.

d) pot fi supuse reglementărilor privind stabilirea drepturilor prevăzute pentru regimul de transformare sub control vamal când mărfurile de import ar fi putut fi plasate sub acest regim;

e) beneficiază de tratament tarifar favorabil în funcție de destinația lor finală, când acest tratament este prevăzut pentru mărfuri identice importate;

f) sunt scutite de drepturi de import când o astfel de scutire este prevăzută, prin lege, pentru mărfuri identice importate.

Produsele compensatoare ori mărfurile aflate în aceeași stare pot face obiectul unui export temporar, total sau parțial, în scopul perfecționării complementare efectuate în afara teritoriului vamal al României, cu condiția obținerii unei autorizații și cu respectarea prevederilor privind regimul de perfecționare pasivă.

Când ia naștere o datorie vamală privind produsele reimportate, autoritatea vamală încasează:

a) drepturile de import pentru produsele compensatoare sau mărfurile aflate în aceeași stare;

b) drepturile de import pentru produsele reimportate după perfecționare în afara teritoriului vamal al României, al căror quantum se calculează în conformitate cu dispozițiile privind regimul de perfecționare pasivă în aceleași condiții care s-ar aplica dacă produsele exportate sub acest din urmă regim ar fi fost puse în liberă circulație înainte ca acest export să aibă loc.

Titularul autorizației poate solicita rambursarea sau remiterea drepturilor de import când poate dovedi, în conformitate cu cerințele autorității vamale, că mărfurile de import puse în liberă circulație în cadrul sistemului cu rambursare sub formă de produse compensatoare sau mărfuri în aceeași stare au fost:

a) fie exportate;

b) fie plasate, în vederea reexportului ulterior, sub regimul de tranzit, regimul de antrepozitare vamală, regimul de admitere temporară sau regimul de perfecționare activă în sistem cu suspendare sau într-o zonă liberă sau antrepozit liber.

Regimul de transformare sub control vamal permite ca mărfurile străine să fie utilizate pe teritoriul vamal al României pentru a fi supuse unor operațiuni care le modifică natura sau starea, fără să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială. Regimul permite punerea lor în liberă circulație cu plata drepturilor de import datorate pentru mărfurile rezultate din operațiunile de transformare. Acestea sunt denumite *produse transformate*.

Autorizația pentru transformare sub control vamal se acordă numai:

a) persoanelor stabilite în România;

b) când mărfurile de import pot fi identificate în produsele transformate;

c) când natura sau starea mărfurilor din momentul plasării lor sub regim nu mai poate fi reconstituită economic după transformare;

d) când utilizarea regimului nu poate avea drept consecință eludarea efectelor reglementărilor privind originea și a restricțiilor cantitative aplicabile mărfurilor importate;

e) când sunt îndeplinite condițiile necesare ca regimul să ajute la crearea sau menținerea activității de transformare a mărfurilor în România, fără să aducă atingere în mod vădit intereselor economice ale producătorilor naționali de mărfuri similare.

Când ia naștere o datorie vamală pentru mărfurile aflate în aceeași stare sau pentru produsele care sunt în stadii intermediare de transformare comparativ cu ceea ce s-a prevăzut în autorizație, quantumul acestei datorii se stabilește pe baza elementelor de taxare corespunzătoare mărfurilor de import în momentul acceptării declarației de plasare a mărfurilor sub regimul de transformare sub control vamal.

Regimul de admitere temporară permite utilizarea pe teritoriul vamal al României, cu exonerarea totală sau parțială de drepturi de import și fără a fi supuse măsurilor de politică comercială, a mărfurilor străine destinate reexportului, fără să fi suferit vreo modificare în afara deprecierei normale datorate utilizării lor.

Autorizația de admitere temporară se acordă la cererea persoanei care utilizează mărfurile sau care se ocupă ca acestea să fie utilizate.

Termenul maxim în care mărfurile pot rămâne în regimul de admitere temporară este de 24 de luni. Autoritatea vamală poate stabili reducerea termenului, cu acordul persoanei în cauză.

Quantumul drepturilor de import de plătit pentru mărfurile plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile sunt plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi, din quantumul drepturilor care ar fi fost plătite dacă astfel de mărfuri ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară.

Quantumul drepturilor de import de încasat nu îl poate depăși pe acela care ar fi trebuit încasat dacă mărfurile respective ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară, fără să se ia în considerare majorările de întârziere care ar putea fi aplicate.

Regimul de perfecționare pasivă permite ca mărfurile românești să fie exportate temporar de pe teritoriul vamal al României pentru a fi supuse unor operațiuni de perfecționare, iar produsele rezultate din aceste operațiuni să fie puse în liberă circulație cu exonerare totală sau parțială de drepturi de import.

Exportul temporar al mărfurilor românești atrage aplicarea drepturilor de export, a măsurilor de politică comercială și a altor formalități prevăzute pentru scoaterea mărfurilor românești în afara teritoriului vamal al României.

Mărfuri de export temporar reprezintă mărfurile plasate sub regimul de perfecționare pasivă;

Nu pot fi plasate în regim de perfecționare pasivă mărfurile românești:

a) al căror export implică rambursarea sau remiterea drepturilor de import;
b) care, înaintea exportului, au fost puse în liberă circulație cu exonerare totală de drepturi de import, în funcție de destinația lor finală, atât timp cât condițiile pentru acordarea unei astfel de exonerări continuă să se aplice;

c) al căror export implică acordarea rambursărilor la export sau pentru care, potrivit reglementărilor privind politica agricolă, se acordă un alt avantaj financiar decât aceste rambursări.

Exonerarea totală sau parțială de drepturi de import constă în deducerea din quantumul drepturilor de import, aferente produselor compensatoare puse în liberă circulație, a quantumului drepturilor de import care ar fi aplicabile la aceeași dată mărfurilor de export temporar, dacă acestea ar fi importate pe teritoriul vamal al României din țara în care a avut loc operațiunea de perfecționare sau ultima operațiune de perfecționare.

Valoarea mărfurilor de export temporar este cea înscrisă în declarația vamală de plasare sub regimul de perfecționare pasivă sau, dacă nu este posibilă determinarea valorii în acest mod, valoarea se determină prin diferența dintre valoarea în vamă a produselor compensatoare și costurile de perfecționare justificate prin documente.

Când scopul operațiunii de perfecționare este repararea mărfurilor de export temporar, acestea sunt puse în liberă circulație:

a) cu *exonerare totală de drepturi de import* când mărfurile au fost reparate cu titlu gratuit fie datorită unei obligații contractuale sau legale care decurge dintr-o garanție, fie datorită existenței unui viciu de fabricație.

b) cu *exonerarea parțială de drepturi de import* când scopul operațiunii de perfecționare este repararea mărfurilor de export temporar și o astfel de reparare se efectuează cu titlu oneros. Exonerarea parțială constă în stabilirea cuantumului drepturilor aplicabile pe baza elementelor de taxare aferente produselor compensatoare la data acceptării declarației de punere în liberă circulație a produselor respective. Se ia în considerare ca *valoare în vamă* o valoare egală cu *costurile de reparare*, cu condiția ca aceste costuri să reprezinte singura plată efectuată către titularul autorizației și să nu fie influențate de nici o legătură între titular și operator.

Perfecționarea pasivă în sistemul de schimburi standard permite ca marfa importată, denumită produs de înlocuire, să înlocuiască un produs compensator.

În cazul *importului anticipat*, exportul mărfurilor de export temporar se realizează în termen de două luni de la data acceptării de către autoritatea vamală a declarației de punere în liberă circulație a produselor de înlocuire.

Regimul de export permite scoaterea mărfurilor românești în afara teritoriului vamal al României. Regimul de export atrage aplicarea măsurilor de politică comercială, îndeplinirea formalităților vamale prevăzute pentru exportul mărfurilor, precum și, după caz, încasarea oricăror drepturi legal datorate.

Cu excepția mărfurilor plasate sub regimul de perfecționare pasivă, toate mărfurile românești destinate a fi exportate trebuie să fie plasate sub regimul de export.

Declarația de export se depune la biroul vamal în a cărui rază de competență se află sediul exportatorului sau locul în care mărfurile sunt ambalate sau încărcate în vederea exportului.

Liberul de vamă pentru export se acordă cu condiția ca mărfurile în cauză să părăsească teritoriul vamal al României în aceeași stare în care acestea se aflau în momentul acceptării declarației de export.

Zonele libere și antrepozitele libere sunt părți din teritoriul vamal al României sau incinte situate pe acest teritoriu, separate de restul acestuia, în care:

a) mărfurile străine sunt considerate, în ceea ce privește aplicarea drepturilor de import și a măsurilor de politică comercială la import, că nu se află pe teritoriul vamal al României, atât timp cât nu sunt puse în liberă circulație, nici plasate sub un alt regim vamal, nici utilizate sau consumate în alte condiții decât cele prevăzute de reglementările vamale;

b) mărfurile românești, în temeiul prevederilor legale ce reglementează domenii specifice, beneficiază, pe baza plasării lor într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber, de măsurile legate de exportul mărfurilor.

Orice activitate industrială, comercială sau de servicii dintr-o zonă liberă sau antrepozit liber este permisă cu respectarea condițiilor prevăzute în legislația vamală. Exercițarea acestor activități este notificată în prealabil autorității vamale.

Persoanele care desfășoară o activitate de depozitare, prelucrare sau transformare, vânzare ori cumpărare de mărfuri într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber sunt obligate să țină evidența operativă a mărfurilor, în forma aprobată de autoritatea vamală. Mărfurile se înregistrează în evidența operativă la momentul în care sunt introduse în incintele aparținând unei astfel de persoane. Evidența operativă trebuie să permită autorității vamale să identifice mărfurile și să reflecte mișcarea acestora.

Fără a se înlătura aplicarea dispozițiilor speciale prevăzute de reglementările vamale aferente unor domenii specifice, mărfurile care părăsesc o zonă liberă sau un antrepozit liber pot fi:

- a) exportate sau reexportate în afara teritoriului vamal al României;
- b) introduse într-o altă parte a teritoriului vamal al României.

Când o datorie vamală se naște pentru o marfă străină și valoarea în vamă a acestei mărfi se bazează pe un preț efectiv plătit sau de plătit care include cheltuielile de depozitare și de conservare a mărfurilor pe durata staționării lor în zona liberă sau în antrepozitul liber, aceste cheltuieli nu se includ în valoarea în vamă, cu condiția ca acestea să fie distincte față de prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri.

Dacă nu se stabilește prin atestare sau prin alte mijloace că mărfurile au statut român sau străin, aceste mărfuri sunt considerate:

- a) mărfuri românești, în scopul aplicării drepturilor de export și al licențelor de export sau a măsurilor prevăzute pentru export în cadrul politicii comerciale;
- b) mărfuri străine, în toate celelalte cazuri.

Mărfurile străine pot fi:

- a) reexportate în afara teritoriului vamal al României;
- b) distruse;
- c) abandonate în favoarea statului.

Reexportul implică, dacă este cazul, aplicarea formalităților vamale prevăzute pentru scoaterea mărfurilor în afara teritoriului vamal al României, inclusiv a măsurilor de politică comercială. Cazurile în care mărfurile străine pot fi plasate sub un regim suspensiv fără aplicarea măsurilor de politică comercială la export pot fi stabilite prin norme vamale.

Mărfurile care părăsesc teritoriul vamal al României fac obiectul:

- unei *declarații vamale*,
- unei *declarații sumare*, dacă declarația vamală nu este cerută cu excepția celor transportate pe mijloace de transport care tranzitează fără întrerupere apele teritoriale sau spațiul aerian al teritoriului vamal.

Declarația sumară este întocmită pe cale electronică. De asemenea, se pot utiliza documente comerciale, portuare sau de transport, în măsura în care acestea conțin informațiile necesare. În cazuri excepționale, autoritatea vamală poate accepta declarațiile sumare pe suport de hârtie, cu condiția ca acestea să le fie aplicabil același nivel de gestiune a riscurilor cu cel aplicat la declarațiile sumare întocmite pe cale electronică.

Mărfurile românești care, după ce au fost exportate, sunt reintroduse pe teritoriul vamal al României și puse în liberă circulație într-un termen de 3 ani sunt exonerate de drepturi de import la cererea persoanei interesate. Termenul de 3 ani poate fi prelungit în cazuri excepționale.

Când, în conformitate cu reglementările vamale, autoritatea vamală solicită constituirea unei garanții pentru a asigura plata unei datorii vamale, o astfel de garanție trebuie să fie constituită de debitor sau de potențialul debitor.

Garanția poate fi constituită, cu acordul autorității vamale, și de către o terță persoană.

O garanție se poate constitui:

- a) printr-un depozit bănesc;
- b) printr-un garant.

Depozitul bănesc se constituie prin depunerea unei sume în numerar sau a unor instrumente de decontare recunoscute ca mijloace de plată de către trezoreria statului.

Gestiunea aspectelor privind nașterea datoriei vamale poate fi urmărită centralizat prin tabelul 2.5.1.1.

Tabelul 2.5.1.1.
Centralizator privind gestiunea datoriei vamale

Nr. Crt.	Eveniment care dă naștere datoriei vamale	Debitor al datoriei vamale	Referință pentru contabilitatea financiară	Referință pentru contabilitatea de gestiune	Observații
0	1	2	3	4	5
1	A. Datorie vamală la import				
2	punerea în liberă circulație a mărfurilor supuse drepturilor de import	Declarantul	Recpție bunuri (intrare în gestiune)	De regulă costuri directe și variabile	Datoria vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză
3	plasarea unor mărfuri supuse drepturilor de import sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import	Declarantul	Analitic distinct pentru categoria respectivă de produs	Idem	Idem
4	introducerea ilegală pe teritoriul vamal al României a mărfurilor supuse drepturilor de import	persoana care introduce ilegal mărfurile în cauză; orice persoană care a participat la introducerea ilegală a mărfurilor și care știa sau ar fi trebuit să știe că o astfel de introducere este ilegală; orice persoană care a cumpărat sau a deținut mărfurile în cauză și care știa sau ar fi trebuit să știe, în momentul achiziționării sau primirii mărfurilor, că acestea au fost introduse ilegal.	Recepție bunuri	Creștere stocuri cu anumite costuri atașate	Introducerea ilegală reprezintă orice introducere care încalcă dispozițiile art.64 - 67 și art. 195 lit. b) din Codul vamal
5	introducerea ilegală a mărfurilor pe teritoriul vamal al României dintr-o zonă liberă sau antrepozit liber aflat pe teritoriul României	Idem	Nu se înregistrează bunurile în contabilitatea financiară	Nu se înregistrează bunurile în contabilitatea de gestiune	Idem

6	sustragerea de sub supraveghere vamală a mărfurilor supuse drepturilor de import	persoana care a sustras mărfurile de sub supraveghere vamală; orice persoană care a participat la această sustragere și care știa sau ar fi trebuit să știe că mărfurile au fost sustrate de sub supraveghere vamală; orice persoană care a cumpărat sau a deținut mărfurile în cauză și care știa sau ar fi trebuit să știe, în momentul achiziționării sau primirii mărfurilor, că acestea au fost sustrate de sub supraveghere vamală; după caz, persoana care trebuie să execute obligațiile care rezultă din depozitarea temporară a mărfurilor sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate acele mărfuri.	Nu se înregistrează bunurile în contabilitatea financiară	Nu se înregistrează bunurile în contabilitatea de gestiune	
7	neîndeplinirea uneia dintre obligațiile care rezultă, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, din depozitarea lor temporară sau din utilizarea regimului vamal sub care sunt plasate	-persoana căreia i se cere îndeplinirea obligațiilor apărute, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, în urma depozitării lor temporare sau a utilizării regimului vamal sub care au fost plasate, -persoana căreia i s-a cerut respectarea condițiilor care reglementează plasarea mărfurilor sub acel regim	Se înregistrează obligațiile apărute	Se înregistrează costuri suplimentare alocabile pe centrul care le-a generat	

8	nerespectarea unei condiții care reglementează plasarea mărfurilor sub regimul respectiv sau acordarea unor drepturi de import reduse sau zero, în funcție de destinația lor finală	-persoana căreia i se cere îndeplinirea obligațiilor apărute, în privința mărfurilor supuse drepturilor de import, în urma depozitării lor temporare sau a utilizării regimului vamal sub care au fost plasate, -persoana căreia i s-a cerut respectarea condițiilor care reglementează plasarea mărfurilor sub acel regim	Se înregistrează obligațiile apărute	Se înregistrează costuri suplimentare alocabile pe centrul care le-a generat	
9	consumul sau utilizarea într-o zonă liberă sau antrepozit liber a mărfurilor supuse drepturilor de import, în alte condiții decât cele prevăzute în legislația în vigoare	persoana care a consumat sau a utilizat mărfurile, precum și orice persoană care a participat la această consumare sau utilizare și care știa sau ar fi trebuit să știe că mărfurile au fost consumate sau utilizate în alte condiții decât cele prevăzute de legislația în vigoare	Se înregistrează obligațiile apărute	Se înregistrează costuri suplimentare alocabile pe centrul care le-a generat	Când mărfurile dispar și dispariția lor nu poate fi justificată în mod temeinic autorității vamale, aceasta poate considera că mărfurile au fost consumate sau utilizate în zona liberă sau antrepozitul liber
10	în momentul în care mărfurile sunt consumate sau sunt utilizate pentru prima oară în alte condiții decât cele prevăzute de legislația (în principal vamală) în vigoare	Idem	Se înregistrează obligațiile apărute	Se înregistrează costuri suplimentare alocabile pe centrul care le-a generat	Idem
11	Momentul acceptării de către autoritatea vamală a declarației vamale de export		Se înregistrează obligațiile apărute	Se înregistrează costuri suplimentare alocabile pe centrul care le-a generat	

	al mărfurilor dacă este posibil un tratament tarifar preferențial la importul în alte țări al mărfurilor originare din România, când mărfurile au fost obținute în regim de perfecționare activă și sub rezerva că mărfurile străine încorporate în mărfurile originare sunt supuse plății drepturilor de import aferente				
12	<i>B. Datorie vamală la export</i>				
13	exportul mărfurilor supuse drepturilor de export, în afara teritoriului vamal al României, și pentru care s-a întocmit o declarație vamală	Declarantul	Se înregistrează venituri din export. Apare dreptul de rambursare TVA pentru TVA deductibilă atașată.	Se decontează cheltuielile care au generat exportul respectiv	
14	scoaterea mărfurilor supuse drepturilor de export de pe teritoriul vamal al României fără declarație vamală	persoana care a scos mărfurile, precum și orice persoană care a participat la această operațiune și care cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască faptul că nu s-a depus o declarație vamală, deși aceasta ar fi trebuit să fie depusă	Înregistrare obligații bugetare suplimentare	Înregistrare costuri suplimentare alocabile pe un centru	
15	nerespectarea condițiilor în care era permisă ieșirea mărfurilor de pe teritoriul vamal al României cu exonerare totală sau parțială de drepturi de export	Declarantul	Înregistrare obligații bugetare suplimentare	Înregistrare costuri suplimentare alocabile pe un centru	

O clauză specifică legislației vamale preluată din fundamentele dreptului civil poate crea dificultăți la înregistrarea contabilă. Este vorba de *obligatia plății în solidar atunci când există mai mulți debitori pentru aceeași datorie vamală*. Într-un astfel de caz fiecare din firme ar trebui să înregistreze apariția datoriei vamale la valoarea totală. În contabilitatea de gestiune partea de cheltuieli se înregistrează la capitolul regie generală dacă entitatea nu a beneficiat de bunurile aferente tranzacției sau pe centru de cost în care se identifică tranzacția. În momentul plății de către un terț se înregistrează o stornare a cheltuielilor de regie generală sau un venit extraordinar.

Data înregistrării tranzacțiilor vamale în corelare cu data documentelor fiscale are o importanță semnificativă în gestiunea datoriei vamale. Cu excepția dispozițiilor contrare prevăzute expres în legislația vamală, *cuantumul drepturilor de import sau export se determină pe baza elementelor de taxare din momentul nașterii datoriei vamale*. Când nu este posibilă stabilirea precisă a momentului la care a luat naștere datoria vamală, data avută în vedere pentru stabilirea elementelor de taxare pentru respectivele mărfuri este aceea la care autoritatea vamală constată că mărfurile se găsesc într-o situație care determină nașterea datoriei vamale. În cazul în care autoritatea vamală deține informații pe baza cărora poate stabili că datoria vamală a luat naștere înainte de data constatării, cuantumul drepturilor de import sau de export se determină pe baza elementelor de taxare existente la momentul cel mai îndepărtat ce poate fi stabilit pe baza acelor informații.

Din punctul de vedere al contabilității de gestiune are importanță *centrul de cost pe care este alocată datoria vamală*. Pentru aceasta este necesar a fi identificat *locul* în care se înregistrează obligația fiscală respectivă. Legislația vamală aduce un plus de clarificare în această direcție. Datoria vamală ia naștere *în locul în care s-au produs faptele care au generat-o*. Dacă nu se poate stabili locul în care s-au produs faptele care au generat-o, datoria vamală ia naștere la *locul unde autoritatea vamală constată că mărfurile se află într-o situație care generează datoria vamală*. În cazul în care mărfurile au fost plasate sub un regim vamal care nu a fost încheiat și dacă locul nu poate fi determinat conform precizărilor de mai sus, datoria vamală ia naștere la *locul unde mărfurile au fost plasate sub acel regim vamal care nu a fost încheiat sau au fost introduse pe teritoriul vamal al României sub regimul respectiv*.

Datoria vamală se stinge prin:

- a) plata cuantumului drepturilor;
- b) remiterea cuantumului drepturilor;
- c) invalidarea declarației vamale depuse pentru un regim vamal ce implică obligația de plată a drepturilor;
- d) confiscare;
- e) distrugerea prin dispoziția autorității vamale;
- f) abandonul în favoarea statului;
- g) pierderea mărfurilor datorită cazului fortuit sau forței majore;
- h) scăderea cantitativă a mărfurilor datorită unor factori naturali, pentru partea corespunzătoare procentului de scădere;
- i) împlinirea termenului de prescripție extinctivă;
- j) imposibilitatea recuperării datoriei vamale în cazul constatării pe cale judecătorească a insolvenței debitorului;

k) sunt anulate formalitățile îndeplinite pentru obținerea tratamentului tarifar preferențial acordat în conformitate cu dispozițiile legislației vamale.

Prin *rambursare* se înțelege restituirea totală sau parțială a drepturilor de import sau de export care au fost achitate.

Prin *remitere* se înțelege fie decizia de a nu percepe, integral sau parțial, quantumul unei datorii vamale, fie decizia de a anula, integral sau parțial, înscrierea în evidența contabilă a unui drept de import sau de export care nu a fost achitat.

În ce privește drepturile de import sau de export sunt aplicabile unele *reguli obligatorii*.

1. Drepturile de import sau de export sunt *rambursate*:

a) în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost plătite, quantumul acestor drepturi nu era datorat legal sau când quantumul lor a fost înscris în evidența contabilă contrar dispozițiilor legale;

b) când se invalidează o declarație vamală, iar drepturile au fost achitate.

2. Rambursarea se acordă în urma unei cereri depuse de persoana în cauză în termenul prevăzut pentru depunerea cererii de invalidare a declarației vamale.

3. Drepturile de import sunt *rambursate sau remise* în măsura în care se stabilește că nivelul acestora înscris în evidența contabilă este aferent mărfurilor plasate sub regimul vamal în cauză și refuzate de importator, deoarece la data acceptării declarației vamale erau defecte sau nu respectau condițiile contractului în baza căruia au fost importate. Sunt asimilate mărfurilor defecte cele deteriorate înainte de acordarea liberului de vamă.

4. Se procedează la remiterea drepturilor de import sau de export în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost înscrise în evidența contabilă, quantumul acestor drepturi nu era datorat legal sau că a fost înscris în evidența contabilă contrar dispozițiilor legale.

5. Drepturile de import sau de export sunt rambursate ori remise la depunerea unei cereri către biroul vamal în cauză într-o perioadă de 5 ani de la data la care quantumul acestor drepturi a fost comunicat debitorului.

6. Când o decizie de a da curs unei cereri de rambursare a quantumului drepturilor de import sau de export, precum și a dobânzilor pe credit și a majorărilor de întârziere încasate la efectuarea plății acestor drepturi nu este pusă în aplicare în termen de 3 luni de la adoptarea acesteia, după această perioadă autoritatea vamală plătește o dobândă egală cu dobânda pe credit.

2.5.2. Comisionul vamal – componentă a costurilor

Conform normelor legale se percepe un comision calculat în procent de 0,5% pentru prestarea serviciilor vamale, din valoarea în vamă a mărfurilor importate sau exportate. Plătitorii acestui comision sunt agenții economici și celelalte persoane juridice care efectuează operațiuni de import-export. Sumele respective se constituie în fond extrabugetar al administrației naționale vamale și se utilizează pentru dezvoltarea și modernizarea sistemului vamal, potrivit normelor pentru finanțele publice.

În contabilitatea financiară comisionul vamal se înregistrează conform următoarelor note contabile:

a) constituirea obligației de plată pe baza Declarației Vamale de Import sau a Declarației Vamale de Export

$$635.CV = 447.CV.XY.ZT$$

b) Plata comisionului vamal

$$447.CV.XY.ZT = 5121.BI$$

Analiticele au următoarea semnificație:

CV = comision vamal

XY = autoritatea vamală (Direcția regională Vamală sau Biroul Vamal) față de care apare obligația privind comisionul vamal

ZT = categoria de produse sau mărfuri pentru care se datorează comisionul vamal.

În contabilitatea de gestiune comisionul vamal se înregistrează în funcție de tipul de activitate pentru care se face importul sau exportul respectiv.

2.5.3. Taxele asupra importului de servicii.

Impozitul pe veniturile nerezidenților și pe reprezentanțe

Impozitul pe veniturile nerezidenților

Printre tranzacțiile specifice comerțului exterior se află și importul de servicii. Conform normelor fiscale „nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit”. În realitate acest impozit încarcă costul serviciilor pentru beneficiarii din țară. În practica firmelor prestatoare de servicii în afara granițelor se află includerea unei clauze contractuale prin care se stabilește nivelul net al valorii serviciilor, orice taxe datorate în țara beneficiarului fiind plătite de acesta. Motivația pentru o astfel de practică este simplă și justificată: beneficiarul cunoaște mai bine sistemul fiscal din țara sa iar prestatorul nu poate să își asume riscul aplicării unor rate diferite pentru prestația sa. În consecință, impozitul pe veniturile nerezidenților este o componentă a costului fiscal al firmelor cu sediul în România pentru serviciile primite de acestea din străinătate. Pe baza nivelului net al prestației se va calcula costul total brut care include impozitul pe veniturile nerezidenților. Formula de calcul este următoarea:

$$CBP = CNP + IVN \quad (2.6.3.1), \text{ în care}$$

CBP = costul brut al prestației

CNP = costul net al prestației

IVN = impozitul pe veniturile nerezidenților

De reținut că impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România iar în contract se stipulează venitul net. Pentru aceasta este necesar calculul impozitului pe veniturile nerezidenților pornind de la venitul net și venitul brut. Formulele de calcul sunt :

$$CBP = CNP * \frac{100}{(100 - CPIVN)} \quad (2.6.3.2), \text{ respectiv}$$

IVN = CBP-CNP

(2.6.3.3), în care

CPIVN = cota procentuală de impozit pe veniturile nerezidenților conform legislației fiscale.

Veniturile impozabile obținute din România (primite în România sau în străinătate) *sunt*:

- a) dividende de la o persoană juridică română;
- b) dobânzi de la un rezident;
- c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;
- d) redevențe de la un rezident;
- e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;
- f) comisioane de la un rezident;
- g) comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent;
- h) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;
- i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;
- j) venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenți ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;
- k) venituri din servicii prestate în România;
- l) venituri din profesii independente desfășurate în România – doctor, avocat, inginer, dentist, arhitect, auditor și alte profesii similare, în cazul când sunt obținute în alte condiții decât prin intermediul unui sediu permanent sau într-o perioadă sau în mai multe perioade care nu depășesc în total 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat;
- m) venituri din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat, în măsura în care pensia lunară depășește plafonul prevăzut de legislația fiscală;
- n) venituri din transportul internațional aerian, naval, feroviar sau rutier, ce se desfășoară între România și un stat străin;
- o) venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;
- p) venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România, de la fiecare joc de noroc, obținute de la același organizator într-o singură zi de joc.

Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol și se impozitează conform normelor de la impozitul pe veniturile din salarii sau profit ale firmelor, după caz:

- a) veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent în România;

b) veniturile unei persoane juridice străine obținute din proprietăți imobiliare situate în România sau din transferul titlurilor de participare deținute într-o persoană juridică română;

c) venituri ale unei persoane fizice nerezidente, obținute dintr-o activitate dependentă desfășurată în România;

d) veniturile unei persoane fizice nerezidente obținute din închirierea sau altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România sau din transferul titlurilor de participare deținute într-o persoană juridică română.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România *se calculează, se reține și se varsă* la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 5% pentru veniturile din dobânzile la depozitele la termen, certificatele de depozit și alte instrumente de economisire la bănci și alte instituții de credit autorizate și situate în România;

b) 20% pentru veniturile obținute din jocurile de noroc, așa cum sunt definite în legislația fiscală;

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate mai sus.

Venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.

Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

Pentru orice venit al nerezidenților impozitul ce trebuie reținut este impozit final.

Deoarece sunt *scutite de impozitul pe veniturile* obținute din România de *nerezidenți*, următoarele venituri trebuie să fie *gestionate și înregistrate separat*:

a) dobânda pentru depunerile la vedere în cont curent de la bănci sau alte instituții de credit din România;

b) dobânda la instrumentele/creditele externe, titlurile de creanță reprezentând credite externe, contractate direct sau prin emisiuni de titluri ori obligațiuni, precum și dobânda aferentă emisiunilor de titluri de stat pe piața internă și externă de capital, cu condiția ca aceste instrumente/titluri să fie emise și/sau garantate de Guvernul României, consiliile locale, Banca Națională a României, de bănci care acționează în calitate de agent al Guvernului român.

c) dobânda la instrumente/titluri de creanță emise de o persoană juridică română, dacă instrumentele/titlurile de creanță sunt tranzacționate pe o piață de valori mobiliare recunoscută și dobânda este plătită unei persoane care nu este o persoană afiliată a emițătorului instrumentelor/titlurilor de creanță;

d) premiile unei persoane fizice nerezidente obținute din România, ca urmare a participării la festivalurile naționale și internaționale artistice, culturale și sportive finanțate din fonduri publice;

e) premiile acordate elevilor și studenților nerezidenți la concursurile finanțate din fonduri publice;

f) veniturile obținute de nerezidenți din România, care prestează servicii de consultanță, asistență tehnică și alte servicii similare în orice domeniu, în cadrul contractelor finanțate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internaționale și statul român ori persoane juridice române, inclusiv autorități publice, având garanția statului român, precum și în cadrul contractelor finanțate prin acorduri de împrumut încheiate de statul român cu alte organisme financiare, în cazul în care dobânda percepută pentru aceste împrumuturi se situează sub nivelul de 3% pe an;

g) veniturile persoanelor juridice străine care desfășoară în România activități de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită încheiate de Guvernul României cu alte guverne sau organizații internaționale guvernamentale sau neguvernamentale;

h) după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele plătite de o persoană juridică română unei persoane juridice din statele membre ale Comunității Europene sunt scutite de impozit, dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului.

Sunt, de asemenea, gestionate distinct *excepțiile de la regulile generale privind calculul impozitului pe veniturile nerezidenților*. Principala excepție este generată de *aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri*. Într-o astfel de situație firmele vor gestiona separat impozitul aferent nerezidenților din fiecare țară întrucât clauzele diferă de la țară la țară. În principiu, se aplică câteva *reguli privind gestiunea impozitului pe veniturile nerezidenților în condițiile aplicării convențiilor lor de evitare a dublei impuneri*:

1. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit. În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

2. Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit *certificatul de rezidență fiscală*.

În contabilitatea financiară impozitul pe veniturile nerezidenților urmează regimul cheltuielii de bază care l-a generat. În principiu trebuie înregistrată suma brută la capitolul cheltuieli. Dacă din diferite motive se înregistrează separat suma netă atunci impozitul pe veniturile nerezidenților se înregistrează separat. Notele contabile propuse sunt următoarele:

$$6xy = 4xPE \quad S1$$

pentru valoarea brută a prestației și

$$4xPE = 447.IVN \quad S2$$

pentru reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților. În acest caz plata se înregistrează astfel:

$$4xPE = 5124.ab \quad S1-S2.$$

Urmează firesc și plata la bugetul de stat a impozitului pe veniturile nerezidenților, conform notei contabile

$$447.IVN = 5121.cd. \quad S2.$$

Dacă a fost înregistrată deja prestația la nivel net atunci impozitul pe veniturile nerezidenților se înscrie conform notei contabile

$$635.IVN = 447.IVN.$$

În notele contabile prezentate notațiile au următoarele semnificații:

6xy = contul de cheltuială aferent prestației externe

4xPE = contul de terți pentru prestatorul extern

447.IVN = alte impozite și taxe, analitic impozit pe veniturile nerezidenților

5124.ab = contul bancar de plată a sumei nete la prestatorul extern

5121.cd = contul bancar de plată a impozitului pe veniturile nerezidenților

635.IVN = cheltuieli cu alte impozite și taxe, analitic impozitul pe veniturile nerezidenților.

În contabilitatea de gestiune impozitul pe veniturile nerezidenților urmează cursul cheltuielii care a generat prestația, la fel ca în contabilitatea financiară. Vom avea un cost fix sau variabil, direct sau indirect, de bază sau auxiliar, ș.a.m.d. în funcție de prestația primită și rolul ei în activitatea beneficiarului.

Impozitul pe reprezentanțe

Conform Codului Fiscal orice persoană juridică străină, care are o reprezentanță autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti un impozit anual.

Impozitul pe reprezentanță pentru un an fiscal este egal cu echivalentul în lei al sumei de 4.000 euro, stabilită pentru un an fiscal, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat.

În cazul unei persoane juridice străine, care în cursul unui an fiscal înființează sau desființează o reprezentanță în România, impozitul datorat pentru acest an se calculează proporțional cu numărul de luni de existență a reprezentanței în anul fiscal respectiv.

Orice persoană juridică străină are obligația de a plăti impozitul pe reprezentanță la bugetul de stat, în două tranșe egale, până la datele de 20 iunie și

20 decembrie. De asemenea are obligația de a depune o *declarație anuală* la autoritatea fiscală competentă, până la data de 28, respectiv 29 februarie a anului de impunere. Persoana juridică străină care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal are obligația de a depune o declarație fiscală la autoritatea fiscală competentă, în termen de 30 de zile de la data la care reprezentanța a fost înființată sau desființată.

Reprezentanțele sunt obligate să conducă evidența contabilă prevăzută de legislația în vigoare din România. Impozitul pe reprezentanță va fi înregistrat în contabilitatea sediului secundar din România chiar dacă a avut loc transfer de fonduri de la entitatea principală.

În contabilitatea financiară impozitul pe reprezentanță este înregistrat conform notei contabile

$$635.IR = 447.IR.$$

De regulă reprezentanța nu desfășoară activități aducătoare de profit direct. Profitul se înregistrează la sediul persoanei juridice ale cărei afaceri sunt promovate de către reprezentanță. În consecință, în contabilitatea de gestiune a reprezentanței nu se fac înregistrări privind impozitul pe reprezentanță.

2.5.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a tranzacțiilor în valută

Un prim moment important care generează tranzacții în valută pentru o firmă din România cu relevanță în fiscalitate este *deplasarea personalului propriu în interes de servicii în străinătate*. La astfel de deplasări se datorează diurnă pentru fiecare zi de deplasare de la ieșirea din țară, decontarea cheltuielilor de transport extern și a celor de cazare pe bază de documente justificative, acoperirea altor cheltuielilor pe care deplasarea sau îndeplinirea misiunii le presupune. Pentru majoritatea cheltuielilor apar în contabilitate documente emise de un terț ceea ce le conferă un grad de credibilitate mare. Diurna în schimb va avea la bază documente interne ale firmei sau personalului propriu. Se are în vedere Ordinul de deplasare internă, copia pașaportului sau a altui document care atestă ziua ieșirii și a intrării în țară. Strict contabil trebuie întocmit un centralizator conform Tabelului numărul 2.5.4.1.

Tabelul 2.5.4.1.
Centralizatorul cheltuielilor cu diurna în luna.....

Nr.crt.	Nume - prenume	Țara în care s-a făcut deplasarea	Valuta pentru calcul diurnă	Diurna pe zi	Număr zile deplasare	Total diurnă cuvenită
0	1	2	3	4	5	6=(4)*(5)
.....						
Total moneda i						
.....						
Total general						

În acest tabel diurna pe zi va fi cea aprobată de conducerea sau administratorul firmei. Pentru nevoi fiscale trebuie separate câteva tranșe de diurnă. Macheta este prezentată în tabelul 2.5.4.2.

Tabelul 2.5.4.2.
Gestiunea fiscală a cheltuielilor cu diurna

Nr. crt.	Nume-pre-nume	Țara în care s-a făcut deplasarea	Valuta pentru calcul diurnă	Diurna pe zi acordată	Plafon 1 diurnă	Plafon 2 diurnă	Diurnă nedeductibilă pentru plafon 1	Diurnă nedeductibilă pentru plafon 2	Număr zile deplasare	Diurnă nedeductibilă pentru plafon 1	Diurnă nedeductibilă pentru plafon 2
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Coloanele 5, 6, 7 și 8 exprimă diurna pe zi iar coloanele 10 și 11 diurna totală acordată.

Tabelul 2.5.4.2 are în vedere existența a două plafoane de diurnă fiscală deductibilă și posibilitatea ca angajatorul să aprobe un nivel superior față de diurna deductibilă. Practic firmele pot plăti câtă diurnă doresc (libertatea contractuală) numai că se ia în calculul impozitului pe profit numai diurna deductibilă conform normelor fiscale. Acest plafon depinde de realizarea de profit la sfârșitul exercițiului financiar. În cursul exercițiului contabilul sau managerul nu au de unde să știe rezultatul financiar viitor. Din acest motiv trebuie să întocmească un tabel conform machetei prezentate pentru a avea pregătite calculele în oricare dintre variante.

Completarea tabelelor nu elimină celelalte obligații conform legii contabile și a celei fiscale. Centralizatorul este un instrument de gestiune și calcul. El va avea la bază documentele justificative necesare. Astfel, la plecarea în delegație în străinătate se va întocmi un decont estimativ pentru acordarea avansului.

Pe baza sistemului propriu de gestiune fiscală firmele vor înregistra în contabilitate tranzacțiile privind plățile în valută. Cheltuielile cu diurna în valută se recomandă să fie înregistrate în analitice distincte de cheltuielile cu diurna în moneda națională. În plus, este recomandat să fie înregistrate separat încă din cursul anului, la sfârșitul fiecărui trimestru sau al fiecărei luni cheltuielile deductibile cu diurna în valută și cele nedeuctibile conform plafonului cel mai avantajos pentru firmă. Odată cu depunerea decontului privind impozitul pe profit se fac și regula-rizările cerute de legislația fiscală. Notele contabile propuse pentru înregistrarea cheltuielilor cu diurna în valută sunt:

a) pentru acordarea avansului în valută la plecarea în delegație

$$542.NP = 5314.xyz$$

în cazul decontării în numerar, sau

$$542.NP = 5124.xyz$$

în situația decontării prin bancă (încărcare card al titularului)

b) pentru decontarea avansului primit la înapoierea din delegație- partea reprezentând diurna

$$625.2.D.xyz = 542.NP$$

cu suma considerată cheltuială deductibilă, și respectiv

$$625.2.N.xyz = 542.NP$$

cu suma considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

c) pentru înregistrarea celorlalte cheltuieli efectuate în cursul deplasării externe

$$6x = 542.NP.$$

Notățiile au următoarea semnificație:

542.NP = analiticul pe bază de nume și prenume din contul avansuri de trezorerie

5314.xyz/5124.xyz = analiticul contului casa/banca în valută care indică valuta de plată, conform codificare internă

625.2.D.xyz = cheltuieli cu deplasările în străinătate (cifra 2 din simbolul contului) considerate deductibile la calculul impozitului pe profit (litera D din simbolul contului) în valuta xyz

625.2.N.xyz = cheltuieli cu deplasările în străinătate (cifra 2 din simbolul contului) considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit (litera N din simbolul contului) în valuta xyz.

În contabilitatea de gestiune cheltuielile în valută ocazionate de deplasări externe sunt înregistrate în funcție de *tipul delegației, profilul (activitatea) de bază al firmei și de posibilitatea identificării cheltuielilor cu deplasarea externă pe obiectele de calculație specifice întreprinderii*. De exemplu, cheltuielile cu deplasările pentru încheiere contracte de vânzare la firme cu profil de export vor fi imputate activității de bază în măsura în care deplasarea este pentru derularea unui anumit contract care face obiectul calculației de costuri.

Avansul în valută este acordat având în vedere documentul justificativ "*Dispoziție de încasare/plată către casierie*". Pe baza sumei înscrise în devizul estimativ se ridică banii din bancă și se predau delegatului. Acesta semnează pe dispoziția de încasare/plată către casierie confirmând valuta, suma și data primirii numerarului necesar deplasării. În cazul în care nu se întocmește deviz estimativ sau suma acordată ca avans depășește cu mult și nejustificat totalul din deviz există suspiciunea că se practică evaziune fiscală sau se încalcă dispozițiile legislației comerciale privind interzicerea utilizării patrimoniului în scop personal de către persoane cu funcții de răspundere în firmă. La sosirea din delegație se prezintă documentele justificative privind cheltuielile și copia documentului de identificare personală care atestă ieșirea și intrarea în țară. Delegatul completează un decont privind cheltuielile efectuate, avansul primit, scopul deplasării și modul în care a fost îndeplinit mandatul. Acest document probează că deplasarea s-a făcut în interesul afacerilor firmei. În caz contrar, cheltuielile nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. Persoana împuternicită verifică documentele justificative, confruntă sumele înscrise pe documentele justificative cu cele din decont și reface calculele. Dacă nu apar erori sau aspecte privind lipsa de validitate a documentelor justificative se întocmesc formele și se obțin aprobările pentru încasarea sau plata diferenței aferentă deplasării, după caz. Diferența se plătește pe baza semnării în aceeași dispoziție de încasare/plată către casierie.

Un alt moment care generează tranzacții în valută este *încheierea de contracte cu parteneri de afaceri în monedă străină*, indiferent dacă decontarea este în moneda străină sau în cea națională. Într-o astfel de situație factura se emite în moneda contractului. Plata se face în moneda contractului sau în moneda națională, după caz, în funcție de dispozițiile legislației valutare. Înregistrarea în contabilitate se face însă obligatoriu în RON sau și într-o monedă străină. Înregistrarea în moneda națională are la bază cursul de schimb din ziua plății. Poate fi vorba de cursul oficial al Băncii Naționale sau alt curs de referință. Din punct de vedere fiscal se pune problema regimului pe care îl au *diferențele de curs valutar* dintre data emiterii facturii și data plății efective.

2.6. Contabilitatea și gestiunea fiscală a altor impozite și taxe

2.6.1. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor ecologice

Taxele ecologice fac parte din veniturile Fondului pentru mediu. Se constituie din:

a) o contribuție de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor feroase și neferoase de către deținătorii de astfel de deșeuri, persoane fizice sau juridice. Sumele se rețin prin stopaj la sursă de către operatorii economici colectori și/sau valorificatori, autorizați potrivit legislației în vigoare privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu;

b) taxele pentru emisiile de poluanți în atmosferă, provenite de la surse fixe și mobile, încasate de la operatorii economici, în cuantumul prevăzut în normele fiscale;

c) taxele încasate de la operatorii economici utilizatori de noi terenuri pentru depozitarea deșeurilor valorificabile;

d) o taxă de 1 leu (RON)/kg din greutatea ambalajelor introduse pe piața națională de către producătorii și importatorii de bunuri ambalate și de ambalaje de desfacere;

e) o contribuție de 2% din valoarea substanțelor clasificate prin acte normative ca fiind periculoase pentru mediu, introduse pe piață de către producători și importatori, cu excepția celor utilizate la producerea medicamentelor;

f) în cazul vânzării de către proprietarul sau administratorul pădurii, după caz, a masei lemnoase pe picior sau a sortimentelor de lemn brut obținute în urma exploatării, contribuția la Fondul pentru mediu se stabilește prin aplicarea unui procent de 1% la valoarea de vânzare și se achită de către cumpărătorul operator economic, care introduce masa lemnoasă într-un proces de prelucrare;

g) o taxă de 1 leu (RON)/kg anvelopă, încasată de la producătorii și importatorii care introduc pe piață anvelope noi și/sau uzate destinate reutilizării;

h) o contribuție de 3% din suma care se încasează anual pentru gestionarea fondurilor de vânatoare, plătită de către gestionarii fondurilor de vânatoare;

i) donații, sponsorizări, asistență financiară din partea persoanelor fizice sau juridice române ori străine și a organizațiilor sau organismelor internaționale;

j) sumele încasate din rambursarea finanțărilor acordate, dobânzi, penalități de întârziere, alte operațiuni financiare derulate din sursele financiare ale Fondului pentru mediu;

k) sumele încasate de la manifestări organizate în beneficiul Fondului pentru mediu;

l) cuantumul taxelor pentru emiterea avizelor, acordurilor și a autorizațiilor de mediu;

m) dobânzi și penalități de orice fel datorate de către debitorii Fondului pentru mediu.

În cazul utilizării de către operatorii economici a deșeurilor industriale reciclabile, ca materii prime secundare, în proporție de cel puțin 50%, sumele stabilite mai sus nu se plătesc.

Taxele prevăzute la lit. d) și g) se plătesc numai în cazul neîndeplinirii obiectivului de valorificare a deșeurilor de ambalaje, respectiv obiectivul de gestionare a anvelopelor uzate prevăzute în legislația în vigoare, plata făcându-se pe diferența dintre obiectivul anual și obiectivul realizat efectiv de către operatorii economici responsabili.

Operatorii economici producători și importatori de bunuri ambalate și de ambalaje de desfacere și operatorii economici responsabili pentru gestionarea anvelopelor uzate sunt obligați să calculeze și să declare lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, diferența dintre obiectivul calculat utilizând procentajul stabilit prin legislația în vigoare ca obiectiv de valorificare anual și obiectivul efectiv realizat.

Baza de calcul la care se aplică procentele prevăzute la lit. a), e), f) și h) reprezintă valoarea de vânzare, exclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În *contabilitatea financiară* taxele ecologice se înregistrează conform notei contabile

$$635.TE = 447.TE$$

în care

635.TE = cheltuieli cu alte impozite și taxe, analitic taxe ecologice

447.TE = alte impozite și taxe, analitic taxe ecologice.

În *contabilitatea de gestiune* taxele ecologice pot avea rolul unor cheltuieli diferite (de bază, auxiliare, indirecte, administrative). Din acest motiv, poate să apară în credit oricare din conturile grupei 92. În debit va fi contul 901. Din punct de vedere al structurii cheltuielilor, taxele ecologice se pot plasa în oricare poziție în funcție de tipul taxei și de activitatea desfășurată de firmă.

2.6.2. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor privind jocurile de noroc

Taxele anuale de autorizare pentru obținerea licenței de exploatare a jocurilor de noroc sunt în principal cele menționate în continuare.

1. Pentru fiecare mașină mecanică sau electronică cu câștiguri:

a) taxa anuală de autorizare, din care:

b) taxa care se achită înainte de eliberarea documentelor de autorizare

c) diferența care se achită în rate egale, lunar, până la data de 25 a lunii în curs pentru luna următoare.

2. Pentru fiecare masă de joc de noroc din cazinou:

2.1 La masă tip ruletă

a) taxa anuală de autorizare, din care:

b) taxa care se achită înainte de eliberarea documentelor de autorizare

c) taxa care se achită în rate egale, lunar, până la data de 25 a lunii în curs pentru luna următoare;

3. Pentru o sală de joc de tip „bingo”, „keno” și altele asemenea:

- taxa anuală de autorizare, care se achită înainte de eliberarea documentelor de autorizare; și

- 7% din valoarea nominală a cartoarelor achiziționate de la Regia Autonomă „Imprimeria Națională”, care se achită în avans la trezoreria statului, cu prezentarea ordinului de plată vizat de trezorerie la ridicarea cartoarelor.

4. Pentru alte tipuri de jocuri:

- 5% din încasările estimate, dar nu mai puțin de 10.400 lei, pe baza documentației tehnico-economice de eficiență prezentate de agentul economic, pentru pariuri sportive;

- 15% din încasările anuale estimate la data avizării, dar nu mai puțin de 33.400 lei, pe baza documentației tehnico-economice de eficiență prezentate de agentul economic pentru: pronosticuri, loterii, tombale, jocuri interactive (partea de joc de noroc), jocuri-concurs cu câștiguri de orice fel, organizate prin intermediul liniilor telefonice sau al altor mijloace de telecomunicație, precum și alte tipuri de jocuri de noroc stabilite prin hotărâre a Guvernului;

- 18% din încasările anuale estimate la data avizării, dar nu mai puțin de 53.200 lei, pe baza documentației tehnico-economice de eficiență prezentate de agentul economic organizator de jocuri de noroc transmise prin rețelele de televiziune sau prin alte mijloace de transmisie asimilate.

În cazul în care, în cursul anului de autorizare, încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea cotei procentuale stabilite asupra încasărilor efective cumulate de la începutul perioadei de autorizare, pentru tipurile de jocuri de noroc definite în alineatele precedente.

Recalcularea se va efectua lunar, începând cu prima lună în care se înregistrează depășirea încasărilor estimate.

Diferența dintre taxa datorată pentru încasările efective cumulate și taxa plătită de la începutul perioadei de autorizare până la finele lunii precedente celei pentru care se face regularizarea se va vira până la data de 25 a lunii următoare.

În contabilitatea financiară taxele pentru autorizarea jocurilor de noroc se înregistrează conform notei contabile

635.JN = 446.JN SI,

în care

635.JN= cheltuieli cu alte impozite și taxe, analitic taxe pentru autorizarea jocurilor de noroc

446.JN=impozite și taxe datorate bugetului de stat, analitic taxe jocuri de noroc.

De reținut că este recomandat să fie înregistrate distinct toate cheltuielile care privesc jocurile de noroc pentru a le gestiona ca un centru de profit separat. Sistemul de impunere diferențiat pentru jocurile de noroc care a fost valabil în majoritatea sistemelor fiscale de după 1989 impune această exigență.

În contabilitatea de gestiune taxele pentru jocurile de noroc pot avea poziții diferite. Există firme la care jocurile de noroc sunt activitate de bază sau auxiliară. De exemplu, poate fi activitate de bază „baruri și restaurante” iar jocurile de noroc să fie auxiliară.

2.6.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor privind cadastrul și publicitatea imobiliară

Din lista cuprinzând principalele tarife pentru activitățile administrative specific autorizate, furnizare de date, produse și servicii ale Agenției Naționale de Cadastru și Publicitate Imobiliară și de unitățile subordonate prezentată în Tabelul numărul 2.6.3.1 rezultă modul de gestiune și de contabilizare a lor.

Tabelul 2.6.3.1.

Lista
cuprinzând principalele tarife pentru activitățile
Agenției Naționale de Cadastru și Publicitate Imobiliară

Nr. crt.	Activități	Unitatea de măsură	Observații
1.	Autorizare		
1.1.	Autorizarea persoanelor fizice	persoana	
1.2.	Viză anuală persoane fizice	persoana	
1.3.	Autorizarea persoanelor juridice	persoana	
1.4.	Viză anuală persoane juridice	persoana	
2.	Avizarea lucrărilor de cadastru, geodezie și cartografie		
2.1.	Executarea, modernizarea și completarea rețelelor de sprijin, de îndesire și de ridicare pe suprafețe mai mari de 25 kmp	lucrarea	
2.2.	Realizarea planurilor și hărților analogice sau digitale și ortofotoplanurilor pe suprafețe mai mari de 100 ha	lucrarea	
2.3.	Efectuarea de lucrări de aerofotografiere	lucrare	
2.4.	Întocmirea documentațiilor topografice conform HG 834/1991, cu modificările ulterioare sau a documentațiilor pentru inventarierea bunurilor imobile aflate în administrarea unor instituții sau autorități publice	lucrare	

2.5.	Avizarea conținutului topografic al documentelor cartografice analogice sau digitale destinate uzului public (planuri, hărți, atlase, etc.)	lucrarea	
3.	Recepția lucrărilor de cadastru, geodezie și cartografie		
3.1.	Rețele de sprijin, de îndesire și de ridicare pe suprafețe mai mari de 25 kmp	lucrare	
3.2.	Planuri, ortofotohărți și ortofotoplanuri pe suprafețe mai mari de 100 ha	lucrare	
3.3.	Lucrări de aerofotografiere	lucrare	
3.4.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a terenurilor fără construcții. Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate grafic.	nr. cadastral eliberat	
3.5.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a terenurilor și construcțiilor (fără relevee) Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate grafic.	nr. cadastral eliberat	
3.6.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a construcțiilor (cu terenuri înscrise și fără relevee) Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate grafic.	nr. cadastral eliberat	
3.7.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a terenurilor fără construcții. Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate prin măsurători terestre sau GPS.	nr. cadastral eliberat	
3.8.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a terenurilor și construcțiilor (fără relevee) Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate prin măsurători terestre sau GPS.	nr. cadastral eliberat	
3.9.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a construcțiilor (cu terenuri înscrise și fără relevee) Integrarea în sistemul național de referință pe bază de coordonate determinate prin măsurători terestre sau GPS.	nr. cadastral eliberat	
3.10.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a terenurilor expropriate în baza Legii nr. 198/2004 privind unele măsuri prealabile lucrărilor de construcție de autostrăzi și drumuri naționale	nr. cadastral eliberat	
3.11.	Documentații cadastrale pentru înscrierea în cartea funciară a apartamentelor	nr. cadastral eliberat	

3.12.	Releveele construcțiilor industriale sau comerciale	Relevu nivel	
3.13.	Releveele construcțiilor și apartamentelor altele decât cele industriale sau comerciale	Relevu nivel	
3.14.	Documentații topografice conform HG 834/1991, cu modificările ulterioare, sau a documentațiilor pentru inventarierea bunurilor imobile aflate în administrarea unor instituții sau autorități publice	lucrare + ha	
3.15.	Documentații topografice necesare (PUG, PUD, PUZ), sisteme informaționale specifice domeniului de activitate forestier, apelor, industrial, extractiv, imobiliar-edilitar, transporturilor rutiere, feroviare, navale, aeriene, turismului, zonelor naturale protejate și construite, celor cu risc ridicat de calamități naturale ori supuse poluării, degradării și altele	lucrare + ha (suprafața de intravilan)	
3.16.	Planuri necesare întocmirii documentațiilor de urbanism și documentațiilor de construire/desființare	foaie plan	
3.17.	Expertize judiciare în specialitatea topografie, geodezie și cadastru	lucrare	
4.	Furnizarea de date privind rețelele de referință		
4.1.	Inventar de coordonate ale tuturor punctelor cuprinse în foaia de hartă 1:25.000 cu descrierile existente, planimetrice și altimetrice	foaie de hartă	
4.2.	Puncte din rețeaua geodezică de stat	punct	
4.3.	Inventar de coordonate în alte sisteme de referință	punct	
4.4.	Inventar cu altitudinile punctelor Ordinul I	punct	
4.5.	Inventar cu altitudinile punctelor Ordinul II, III, IV, V	punct	
4.6.	Descrieri topografice	punct	
4.7.	Inventar de coordonate pentru rețele de referință 3D (și stații permanente)	punct	
4.8.	Înregistrări de la o stație permanentă	ora de înregistrare	
5.	Furnizare de produse cartografice analogice		
5.1.	Furnizarea de planuri	foaie de plan	120.000
5.2.	Harta României (diverse scări și formate)	planșă	600.000
5.3.	Hărți cadastrale indiferent de scară și ediție	foaie de hartă	350.000
5.4.	Hărți administrative	foaie de hartă	100.000
5.5.	Planuri topografice sau cadastrale executate după aerofotografieri (indiferent de scară și ediție)	foaie de plan	500.000
5.6.	Fotograme aeriene (negative sau pozitive)	bucată	600.000
5.7.	Ortofotoplanuri alb-negru	Foaie de plan	600.000
5.8.	Ortofotoplanuri color	Foaie de plan	900.000
5.9.	Plan cadastral actualizat	Foaie de plan	1.200.000

6.	Furnizarea de produse cartografice digitale		
6.1.	Planuri și hărți digitale pe suporturi magnetice (informații raster alb/negru) sau pe hârtie	Foaia de hartă	850.000
6.2.	Planuri și hărți digitale pe suporturi magnetice (informații raster color) sau pe hârtie	Foaia de hartă	950.000
6.3.	Ortofotoplanuri alb-negru	Foaie de plan	900.000
6.4.	Ortofotoplanuri color	Foaie de plan	1.200.000
6.5.	Plan cadastral actualizat	Foaie de plan	1.800.000
7.	Servicii de consultanță și asistență tehnică		
7.1.	Consultanță de specialitate și asistență tehnică	ora (întreagă) ulterior taxarea se face la fracțiuni de 15 minute	400.000
8.	Servicii de publicitate imobiliară		
8.1.	Serviciul de consultare cărți funciare fără emitere extras de CF.	carte funciară	
8.2.	Serviciul de consultare cărți funciare și emitere extras de CF, pentru activități altele decât întocmirea de acte notariale.	Imobil (corp de proprietate)	
8.3.	Serviciul de consultare registre de transcripțiuni-inscripțiuni și emitere certificate de sarcini.	Imobil (corp de proprietate)	
8.4.	Serviciul de consultare cărți funciare și emitere copii de cărți funciare.	Pagina	
8.5.	Serviciul de consultare cărți funciare și emitere extras pentru întocmire acte notariale.	Imobil (corp de proprietate)	
8.6.	Serviciul de înscriere a actelor notariale și extras de CF	taxa notariala de timbru	
8.7.	Serviciul înscriere ipotecă sau privilegiu și eliberare extras de CF.	Imobil (corp de proprietate)	70
8.8.	Serviciul înscriere acte notariale de partaj și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	50
8.9.	Serviciul înscriere acte notariale de dezmembrare (lotizare, parcelare) sau alipire și eliberare extras	Imobil (lot)	40
8.10.	Serviciul înscriere certificat de moștenitor și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	30 + 5/moștenitor
8.11.	Serviciul de înscriere acte de adjudecare și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	100+ 1 % din valoarea din act dar nu mai puțin decât valoarea de impozitare
8.12.	Serviciul de înscriere la cerere a titlurilor emise în baza legilor proprietății și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	10 + 5/imobil

8.13.	Serviciul de înscriere a certificatelor de atestare HG 834/1991 și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	40
8.14.	Serviciul de înscriere a dispozițiilor de restituire L10/2001 și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	40
8.15.	Serviciul de înscriere acte autentice altele decât cele menționate și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	25
8.16.	Serviciul de înscriere construcție și eliberare extras	Corp de construcție	30 + 0.05 % din valoarea de impozitare
8.17.	Serviciul pentru orice alte transcrieri, înscrieri sau notări în registrele de publicitate imobiliară, inclusiv radierea drepturilor reale de garanție și eliberare extras	Imobil (corp de proprietate)	15 + 5/operațiune
8.18.	Serviciul de consultare arhivă și eliberare copii sau duplicate despre proprietate și proprietar din planuri de amplasament și delimitare sau alte acte și documentații	Pagina A4	5
8.19.	Serviciul de consultare arhivă și eliberare din carnetele cu titluri de proprietate	titlu de proprietate	15

Serviciile de cadastru și publicitate imobiliară sunt legate frecvent de activități investiționale. Din acest motiv se vor regăsi în costul activelor achiziționate. În contabilitatea financiară vom găsi nota contabilă

$$2x = 447.\text{cp}$$

sau

$$2x = 462.\text{cp}$$

în care 447.cp sau 462.cp reprezintă datoria față de prestatorul public (cadastru și publicitate imobiliară).

În cazul în care costul prestației este atașat achiziționării unui activ *nu vor fi înregistrări în contabilitatea de gestiune.*

2.6.4. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

În sens fiscal o *microîntreprindere* este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 50% din veniturile totale;
- are de la 1 până la 9 salariați inclusiv;
- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro;
- capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este *opțional în sensul că* microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului pe venit începând cu anul fiscal următor. Opțiunea se poate realiza dacă microîntreprinderile:

- îndeplinesc condițiile prevăzute mai sus
- nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

O persoană juridică română care este nou-înființată poate opta să plătească impozit pe venitul microîntreprinderilor, începând cu primul an fiscal, dacă condițiile prevăzute mai sus sunt îndeplinite la data înregistrării la Registrul Comerțului și condiția prevăzută la litera b) este îndeplinită în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării.

Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul fiscal următor celui în care nu mai îndeplinesc una dintre condițiile menționate.

Nu pot opta pentru sistemul de impunere al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor persoanele juridice române care:

- a) desfășoară activități în domeniul bancar;
- b) desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii;
- c) desfășoară activități în domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor;
- d) au capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.

Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor pot opta pentru plata impozitului pe profit începând cu anul fiscal următor. Opțiunea se exercită până la data de 31 ianuarie a anului fiscal următor celui pentru care s-a datorat impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Aria de cuprindere a impozitului

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se aplică asupra veniturilor obținute de microîntreprinderi din orice sursă, cu excepția celor care se scad conform normelor fiscale.

Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este: 2% în anul 2007; 2,5% în anul 2008; 3% în anul 2009.

Impunerea microîntreprinderilor care realizează venituri mai mari de 100.000 euro

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, aceasta va plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit limita prevăzută în acest articol, fără a se datora majorări de întârziere. La determinarea impozitului pe profit datorat, se scad plățile reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor efectuate în cursul anului fiscal.

Pentru stabilirea bazei impozabile se aplică regulile precizate în continuare.

1. Baza impozabilă a impozitului pe *veniturile microîntreprinderilor* o constituie veniturile din orice sursă, din care *se scad*:

- a) veniturile din variația stocurilor;
- b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;
- d) veniturile din provizioane;
- e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
- f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

2. În cazul în care o microîntreprindere achiziționează *case de marcat*, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune, potrivit legii. În mod normal casele de marcat ar trebui înregistrate ca mijloace fixe și supuse procesului de amortizare.

Deoarece multe societăți comerciale au posibilitatea să aleagă varianta pe care o preferă între plata impozitului pe profit și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este obligatorie *derularea procedurii de declarare a opțiunii*. În cadrul acesteia există 3 momente.

1. *La începutul anului fiscal* persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit comunică opțiunea organelor fiscale teritoriale prin depunerea declarației de mențiuni pentru persoanele juridice, asociațiile familiale și asociațiile fără personalitate juridică, până la data de 31 ianuarie inclusiv.

2. *La înființare, în cursul unui an fiscal* persoanele juridice înscriu opțiunea în cererea de înregistrare la Registrul Comerțului. Opțiunea este *definitivă* pentru anul fiscal respectiv.

3. În cazul în care, în cursul anului fiscal, *una dintre condițiile impuse nu mai este îndeplinită*, microîntreprinderea are obligația de a păstra pentru anul fiscal respectiv regimul de impozitare pentru care a optat, fără posibilitatea de a beneficia pentru perioada următoare de prevederile regimului fiscal al microîntreprinderilor, chiar dacă ulterior îndeplinește condițiile legale.

De reținut că pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și *microîntreprinderile care desfășoară activități în zonele libere și/sau în zonele defavorizate*.

Plata impozitului este corelată cu depunerea declarațiilor fiscale în cazul microîntreprinderilor. Calculul și plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. În plus microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, *declarația de impozit pe venit*.

O situație aparte apare la în cazul persoanelor fizice (rezidente sau nerezidente) asociate cu o microîntreprindere plătitoare de impozit pe venit. Dacă asocierea este fără personalitate juridică *microîntreprinderea are obligația de a calcula, de a reține*

și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere.

Deși nu au impact fiscal imediat, persoanele juridice plătitoare de impozit pe venit sunt obligate să înregistreze contabil cheltuielile de amortizare, conform regimului aplicabil plătitorilor de impozit pe profit.

2.6.5. Contabilitatea și gestiunea fiscală a impozitului pe dividende

Conform legislației fiscale o persoană juridică română care plătește dividende către o persoană română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende. Impozitul este plătit către bugetul de stat. În cazul dividendelor datorate persoanelor juridice sau fizice străine impozitul pe dividende este înlocuit de impozitul pe veniturile nerezidenților, conform normelor legale (Acord de evitare a dublei impuneri cu țara al cărei rezident este beneficiarul dividendelor sau, în lipsa unei astfel de reglementări, Codul fiscal din România).

Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit stabilită și actualizată prin normele fiscale asupra dividendului brut plătit către o persoană juridică sau fizică română. Cota de impozit pe dividende se aplică și asupra sumelor distribuite fondurilor deschise de investiții.

Excepția de la cadrul comun menționat o reprezintă dividendele plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române, dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 15%, respectiv 10%, începând cu anul 2009, din titlurile de participare ale acesteia la data plății dividendelor, pe o perioadă de 2 ani împliniți până la data plății acestora.

Relațiile de calcul care iau naștere cu ocazia calculării, reținerii și plății impozitului pe dividende sunt următoarele:

a) calcul dividende brute

$$DB = PB - IP - PRAD \quad (2.6.1)$$

b) Calcul dividende nete

$$DN = DB - ID = DB - d \cdot DB = DB(1 - d) \quad (2.6.2).$$

Notațiile au următoarea semnificație:

DB= dividend brut

PB=profit brut

IP=impozit pe profit

PRAD=profit net repartizat la alte destinații decât dividendele

DN=dividend net

ID=impozit pe dividende

d=cota de impozit pe dividende.

Din ultima relație rezultă dividendul brut și impozitul pe dividende datorat atunci când se cunoaște dividendul net. O astfel de situație apare frecvent deoarece documentul justificativ care ajunge în contabilitate este privitor la valoarea divi-

dendelor nete plătite efectiv (prin bancă sau prin casierie). Relația se prezintă astfel:

$$DB = \frac{DN}{1-d} \quad (2.6.3)$$

Din această relație rezultă

$$ID=DB-DN=d*DB \quad (2.6.4).$$

Înregistrarea în contabilitatea financiară se face conform următoarelor note contabile:

a) constituire impozit pe dividende

$$457 = 446.ID$$

b) plată impozit pe dividende

$$446.ID = 5121$$

sau

$$446.ID = 5311.$$

Această schemă de înregistrări contabile are în vedere constituirea impozitului pe dividende în momentul ridicării dividendelor. Este posibilă însă înregistrarea impozitului pe dividende în momentul aprobării repartizării profitului net cu această destinație. În felul acesta în cursul anului, până la repartizare se cunoaște destinația viitoare a plăților pe baza analiticelor special create. Această a doua variantă are în vedere faptul că impozitul pe dividende va fi datorat indiferent dacă sunt repartizate sau nu dividendele nete. Setul de înregistrări arată în varianta a doua astfel:

a) constituire impozit pe dividende în momentul repartizării profitului net

$$457 = 446.IDNE$$

b) plată dividende

$$457 = 5121$$

sau

$$457 = 5311$$

c) transfer impozit pe dividende din analitic neexigibil în analitic scadent

$$446.IDNE = 446.ID.$$

Notățiile au următoarea semnificație:

446.ID= impozit pe dividende scadent

446IDNE=impozit pe dividende neexigibil.

Impozitul pe dividende *nu* face obiectul înregistrării în contabilitatea de gestiune.

2.6.6. Contabilitatea și gestiunea fiscală a taxelor și tarifelor de la Registrul Comerțului

În cursul funcționării sale, firma are nevoie de prestații de la Oficiul Registrului Comerțului. Pentru aceste prestații firma plătește taxe și tarife. Fiind o perioadă de timp o subdiviziune a unei instituții publice (Ministerul Justiției) taxele percepute de Oficiul Registrului Comerțului au fost incluse la problemele de gestiune fiscală.

În conformitate cu Legea 26/1990, articolul 11 „pentru operațiunile efectuate Oficiul Registrului Comerțului percepe taxe și tarife stabilite prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Justiției și a Ministerului Finanțelor Publice”. Taxele și tarifele respective se achită la casieria Oficiului Registrului Comerțului și se virează în contul Oficiului Național al Registrului Comerțului, deschis la trezoreria statului.

Taxele și tarifele percepute de Oficiul Național al Registrului Comerțului sunt cele prevăzute în Tabelul numărul 2.6.6.1.

Tarifele pentru eliberarea informațiilor înregistrate în registrul comerțului computerizat sunt prezentate în Tabelul numărul 2.6.6.2.

Tarifele pentru operațiunile efectuate de biroul unic din cadrul oficiilor registrului comerțului de pe lângă tribunale sunt prezentate în Tabelul numărul 2.6.6.3.

Pentru constituirea fondului de lichidare a societăților comerciale, la cuantumul taxelor prevăzute la pozițiile A, B și C din Tabelul numărul 2.6.6.1 se adaugă o cotă de 10%. În cazul unor servicii există tarife suplimentare, după cum urmează:

a) 50% din tarife, pentru soluționarea cererii în termen de 48 de ore de la data înregistrării solicitării;

b) 30% din tarife, pentru soluționarea cererii în termen de 5 zile de la data înregistrării.

Dacă nu are loc prestarea serviciului ca urmare a formulării unei cereri exprese de renunțare de către solicitant se restituie 90% din taxele și tarifele achitate la oficiul registrului comerțului.

Tabelul 2.6.6.1.

Taxele pentru operațiunile efectuate de oficiile registrului comerțului de pe lângă tribunale

Nr. crt.	Denumirea operațiunii	Taxa	
		- RON -	
0	1	2	

B. Consultare baze de date:

1. Verificare disponibilitate denumire firmă (cu listare) 10

2. Verificare unicitate un sediu/asociat unic (cu listare) 10

C. Înregistrare în registrul comerțului:

1. Înmatriculare persoane juridice:

- S.N.C., S.C.S., S.R.L., S.A., G.I.E., R.A., S.N., C.N., O.C.;
- sucursale;
- urmare a schimbării sediului social în alt județ (taxa se încasează la oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunalul de unde se schimbă sediul social); 120
- schimbare formă juridică

2. Înregistrare în registrul comerțului a:

- unui element al actului constitutiv, precum și a altor date care, potrivit legii, se menționează sau se înregistrează în registrul comerțului 30/element
- rezervării denumirii firmei
- rezervării emblemei

3. Preschimbare a certificatului de înregistrare în mod curent, ca urmare a unor modificări 10

4. Depunere situații financiare anuale sau la lichidare 10

D. Eliberare documente din registrul comerțului:

1. Extras de registru 30

2. Certificat constatator 30

3. Copii certificate 4 + 0,2/ pagina certificată

4. Duplicat:

- certificat înregistrare 10
- anexă

E. Comision pentru servicii oferite de oficiile registrului comerțului:

1. Obținere cod unic de înregistrare (C.U.I.); transmitere spre publicare în Monitorul Oficial al României a actelor prevăzute de lege; obținere cazier fiscal și altele asemenea, potrivit legii 10

2. Depunere spre menționare în registrul comerțului a:

- hotărârilor adunării generale a acționarilor/asociaților;
- hotărârilor pronunțate de instanțele judecătorești, la cerere;
- recursurilor și/sau opozițiilor formulate;
- prospectului de emisiune de acțiuni;

- proiectului de fuziune/divizare;
- cererilor de radiere formulate conform art.25 din Legea nr. 26/1990, republicată, cu modificările ulterioare;
- dobândirii de către societate a unui bun de la un fondator sau acționar;
- registrelor societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni;
- registrului independent al acționarilor;
- prelungirii valabilității sediului firmei sau a sediilor secundare;
- cererilor de renunțare la soluționare/repunere pe rol;
- specimenului de semnătură;
- certificatelor de garanție legală pentru administratori și cenzori;
- dovezii vărsământului de capital social;
- oricărui alt act prevăzut de lege, depus ulterior înregistrării în registrul comerțului.

Tabelul 2.6.6.2.

Tarifele

pentru eliberarea informațiilor înregistrate în registrul comerțului computerizat

Nr crt.	Categorii de informații	Tarif - RON -
1.	Informații despre o firmă:	
a)	informații de identificare (denumirea, forma juridică, codul unic de înregistrare, numărul de ordine în registrul comerțului, sediul social)	3
b)	alte informații:	0,85
	- durata de funcționare declarată	pentru fiecare dintre
	- activitatea principală	informațiile enumerate
	- activitățile secundare	
	- capitalul social	
	- activități autorizate	
c)	informații cu număr variabil de apariții:	0,85
	- asociații/acționari	pentru fiecare informație
	- administratori/cenzori/împuțerniciți	distinctă extrasă
	- sucursale/subunități/alte sedii secundare	
2.	Informații despre o persoană fizică sau juridică asociat/acționar/administrator/cenzor în firmele înregistrate în registrul comerțului	3 (datele de identificare) pentru o firmă + 0,85 pentru fiecare calitate deținută în firmă

3.*) Date de identificare despre serii de firme grupate pe diferite criterii:	
- aria geografică	
- localitate/sector/stradă	
- domeniu/obiect de activitate	7 + 3/firmă
- capital social subscris	
- alte criterii	
4. Informații din situațiile financiare anuale depuse la oficiile registrului comerțului de pe lângă tribunale	3 + 0,85/ indicator
5. Raport istoric despre o firmă (evoluția firmei de la înmatriculare până la data solicitării raportului sau pe anumite perioade)	20 + 3/ pentru fiecare depunere de act sau mențiune înregistrată
6. Fișă sintetică a investiției străine pentru o țară și o perioadă definită	30
7. Informații statistice în funcție de un singur criteriu	20

*) Tarifele se reduc în funcție de numărul de firme despre care se solicită informații:

- între 101 - 500 de firme - reducere 10%;
- între 501 - 1.000 de firme - reducere 20%;
- între 1.001 - 10.000 de firme - reducere 30%;
- peste 10.000 de firme - reducere 50%.

Tabelul numărul 2.6.6.3
TARIFELE
pentru operațiunile efectuate de biroul unic din cadrul
oficiilor registrului comerțului de pe lângă tribunale

Nr. crt.	Denumirea operațiunii	Tariful - RON -
1.	Anexa conținând sediile și/sau activitățile autorizate	30
2.	Comunicarea în scris, către solicitant, a răspunsului motivat, în cazul neeliberării unei autorizații	5 (inclusiv taxe poștale)

În contabilitatea financiară taxele și tarifele de la Oficiul Național al Registrului Comerțului se înregistrează de regulă în contul de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile de la terți”. La primirea facturii se întocmește nota contabilă

628.xy = 401.RC S1

iar la plata acesteia

401.RC = 5311

sau

401.RC = 5121

în funcție de modalitatea de plată. În marea majoritate a cazurilor plata se face în numerar. Analiticul contului 628 poate să reprezinte :

- a) cheltuieli judiciare administrative
- b) cheltuieli judiciare pentru activitatea comercială
- c) cheltuieli de informare generală
- d) cheltuieli de funcționare
- e) cheltuieli de constituire imputate primelor venituri.

În situația în care cheltuielile de constituire reprezintă o valoare semnificativă iar taxele de la Oficiul Național al Registrului Comerțului au fost pentru înregistrarea inițială a societății comerciale se utilizează contul „Cheltuieli de constituire” în locul contului 628.

În contabilitatea de gestiune a firmei taxele și tarifele de la Oficiul Național al Registrului Comerțului se înregistrează diferit în funcție de natura acestora. Taxele sau tarifele care sunt necesare pentru funcționarea firmei sunt înregistrate prin nota contabilă

901 = 924 S1.

Taxele care sunt aferente activității de bază a firmei (de exemplu informațiile comerciale despre clienți sau alți parteneri de afaceri) sunt înregistrate astfel:

901 = 921 S2.

CONCLUZII

1. Impozitele și taxele datorate de către întreprinderile din România trebuie înregistrate atât în contabilitatea financiară cât și în contabilitatea de gestiune, în funcție de specificul fiecăreia.

2. Firmele vor organiza o gestiune fiscală specializată pentru calculul și înregistrarea impozitelor datorate, a bazelor de impozitare, a deducerilor, a tuturor excepțiilor prevăzute de legea fiscală.

3. Situațiile concrete din fiecare firmă pot impune nuanțarea modului de organizare a gestiunii fiscale în dependență de factori cum ar fi puterea sistemului de prelucrare a datelor, numărul persoanelor din compartimentul financiar – contabilitate sau fiscalitate, nevoile de informare ale managementului și patronatului, de frecvența cazurilor fiscale atipice.

PARTEA A III-A

DEZVOLTĂRI ALE GESTIUNII FISCALE LA NIVEL DE ÎNTRERINDERE

Scopul părții a 3-a din manualul Contabilitate și gestiune fiscală este de a dezvolta cunoștințele privind impactul pe care îl au în contabilitatea firmelor principalele norme fiscale.

Obiectivele părții a 3-a din manualul „Contabilitate și gestiune fiscală” sunt:

- definirea corelației dintre dreptul contabil, dreptul fiscal și dreptul de procedură fiscală
- cunoașterea și previziunea viitorului corelației dintre fiscalitate și contabilitate în epoca globalizării
- înțelegerea modului de organizare a analizei și optimizării costurilor fiscale
- precizarea înregistrărilor contabile aferente unor probleme fiscale complexe
- cunoașterea mecanismelor de consolidare fiscală la nivel de grup
- înțelegerea rolului gestiunii fiscale asupra managementului firmei prin particularizări și simulări ale principalelor norme fiscale
- stăpânirea mecanismelor de integrare a gestiunii contabile cu cea fiscală
- determinarea modelului contabil în funcție de normele fiscale aplicabile
- utilizarea noțiunilor de contabilitate și gestiune fiscală în condițiile constatării unor încălcări ale normelor legale
- identificarea și utilizarea instrumentelor de analiză economică complexă fiscală și contabilă

- gestiunea și calculația costurilor fiscale

Conceptele cheie utilizate în partea a 2-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală” sunt:

- dreptul contabil, dreptul fiscal și dreptul de procedură fiscală
- optimizare costuri fiscale
- analiza costurilor fiscale
- consolidare fiscală
- evaziune fiscală
- subvenții guvernamentale
- asistență guvernamentală
- bonificație
- refinanțare.

Introducere pentru partea a 3-a. Fiecare din impozitele datorate la bugetul public generează înregistrări specifice în contabilitatea financiară și în cea de gestiune a firmei. În urma acestora au loc mutații în structura patrimoniului. Impactul pe care îl are în contabilitatea firmelor din România sistemul de impozite și taxe în general și fiecare impozit în parte este abordat în partea a 3-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală”.

Pentru parcurgerea părții a 3-a sunt necesare noțiuni de economie politică, economia firmei, fiscalitate, bazele contabilității, contabilitate financiară.

După studierea părții a 3-a a manualului „Contabilitate și gestiune fiscală” cititorii vor putea aplica cunoștințele de contabilitate și cele de fiscalitate în probleme concrete și complexe ale economiei reale.

3.1. Probleme interdisciplinare în contabilitatea și gestiunea fiscală

3.1.1. Elemente interdisciplinare între funcția contabilă și cea fiscală

Unul dintre palierele la care se realizează confruntarea elementelor impuse de funcția contabilă cu cea fiscală a firmei moderne este legat de normele dreptului contabil privind *inventarierea* și de implicațiile acestora în dreptul fiscal.

În temeiul prevederilor legii contabilității și a reglementărilor speciale în materie, unitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

- a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Inventarierea anuală a elementelor de activ și de pasiv se face, de regulă, cu ocazia *încheierii exercițiului financiar*, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei unități. Condiția principală cerută de legislația contabilă și de cea fiscală este asigurarea valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. O serie de rezultate ale inventarierii au *impact direct asupra conturilor fiscale* ale firmelor.

1. La elementele de activ la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri. Astfel de amortizări suplimentare vor fi *înregistrate obligatoriu în contabilitate* și vor primi *tratamentul fiscal prevăzut de legislația specială*. Orice amortizare este o reducere potențială a impozitului pe profit.

2. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabilește caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii. *Lipsurile imputabile* au un regim fiscal diferit de cele *neimputabile*.

3. Modul de evaluare are importanță asupra intensității modificărilor din conturile firmei. Plusurile în gestiune se vor evalua la valoarea justă iar minusurile la valoarea lor de înlocuire. Plusurile reprezintă venituri impozabile iar minusurile cheltuieli (deductibile numai dacă sunt imputabile).

4. La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune. Compensarea plusurilor cu minusurile reprezintă din punct de vedere fiscal reduceri ale impozitului pe profit și impozitului pe dividende potențiale.

5. Pentru bunurile la care sunt acceptate *scăzăminte*, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus. În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora. De asemenea, normele de scăzăminte nu se aplică automat, aceste norme fiind considerate limite maxime. Sunt deductibile fiscal numai scăzămintele care se încadrează în normativele legale. Firma poate să adopte și alte normative interne în stabilirea relațiilor de responsabilitate ale gestionarilor dar acestea nu vor influența calculul impozitului pe profit. Diferențele în favoarea gestionarului pentru scăzăminte peste normativele legale vor fi suportate practic din profitul net al firmei.

Corelația dintre fiscalitate și contabilitate poate fi constatată și la nivelul componentelor fiecăreia dintre cele două discipline. *Sistemul fiscal* cuprinde trei componente independente.

1. *Legislația fiscală* reglementează și instituie impozite și taxe considerate elemente de bază ale veniturilor statului și care consfințesc dreptul de creanță al statului asupra contribuabilului. Firmele înregistrează în contabilitate datoriile în conformitate cu normele fiscale.

2. *Mecanismul fiscal* cuprinde totalitatea procedeele tehnice și metodelor prin care se realizează acțiunea de urmărire și percepere a impozitelor și taxelor. Mecanismul fiscal se intersectează cu procesele și fluxurile din contabilitate.

3. *Aparatele fiscale* cuprind organele specializate care pun în mișcare mecanismul fiscal în scopul realizării obiectivului final, adică urmărirea și perceperea veniturilor bugetare. Aparatul fiscal își îndeplinește atribuțiile numai în contact cu personalul din compartimentul financiar – contabilitate al contribuabilului – firmă. În plus, personalul din aparatul fiscal trebuie să posede cunoștințe solide de contabilitate pentru a înțelege modul de formare a bazei de impozitare.

Este necesar ca reglementările fiscale să fie cunoscute și respectate atât de organele fiscale, cât și de plătitor. În legea prin care se instituie un impozit se precizează persoanele în sarcina cărora cade plata impozitului, materia supusă impunerii mărimea relativă a impozitelor, termenele de plată, sancțiunile ce se aplică persoanelor fizice sau juridice care nu-și onorează obligațiile fiscale. Plătitori sunt entități colective (firme, o.n.g-uri, instituții publice, etc) și persoane fizice. În cazul entităților colective atribuțiile de gestiune fiscală revin, în mare parte, compartimentului contabilitate. Din acest motiv, aparatul fiscal al lor va fi în contact în primul rând cu departamentele de contabilitate ale entităților plătitoare de impozite și taxe. Gestiunea fiscală se adresează astfel tuturor întreprinderilor care au calitatea de contribuabili. Din cele prezentate rezultă că trebuie respectate concomitent de către profesioniștii contabili:

- principalele mecanisme și norme ale fiscalității (exigență a dreptului fiscal și a celui de procedură fiscală)
- obținerea unei imagini fidele a situației financiare și a rezultatelor entității (exigență a dreptului contabil).

Fiscalitatea are la bază dreptul contabil pentru a determina și calcula toate componentele sistemului de impozitare. Indicatori cum ar fi profit, valoare adăugată, fond total de salarii, pe baza cărora se calculează principalele impozite și taxe sunt preluați în principal din contabilitate.

Dreptul contabil, prin intermediul obiectivelor de imagine fidelă, are un rol esențial în economie: furnizează baza de date necesară sistemului fiscal pentru fundamentarea politicilor sale proprii. Situațiile financiare trebuie să prezintă credibilitate, inclusiv pentru organele fiscale. Pentru a fi credibile trebuie să nu conțină erori semnificative.

Caracteristicile situațiilor financiare utile pentru prelucrarea informației fiscale sunt următoarele:

- 1) *inteligibile* – înțelese de diverși utilizatori, inclusiv de organele de control fiscal;
- 2) *pertinente* în raport cu necesitatea luării de decizii privind încadrarea în parametrii fiscali;
- 3) *corecte* – să inspire încredere în fidelitatea informațiilor ; datele înscrise în conturile analitice și sintetice reprezintă totalul din documentele justificative;
- 4) *comparabile în timp și spațiu*. Fiecare situație financiară este atașată unui anumit exercițiu fiscal. Datele pentru calcularea impozitelor și taxelor sunt separate pe exerciții fiscale în funcție de parametrii situațiilor financiare.

3.1.2. Viitorul corelației dintre fiscalitate și contabilitate în epoca globalizării

Corelația fiscalitate-contabilitate se poate contura pentru perioada următoare, în primul rând prin cadrul reglementării. Din acest punct de vedere se știe că pentru contabilitate există și este funcțional un cadru internațional de reglementare. Standardele Internaționale de Contabilitate și Standardele Internaționale de Raportare Financiară reprezintă norme profesionale obligatorii și general aplicabile în toate țările care le-au adoptat. Fiscalitatea rămâne în schimb, chiar în condițiile proceselor de globalizare și regionalizare, în spațiul național. De exemplu fiecare din țările membre ale Uniunii Europene are în lista de competențe elaborarea normelor proprii privind sistemul fiscal ținând cont de reglementările comunitare privind impozitele indirecte. În al doilea rând, este esențial factorul decizional privind normele fiscale și cele contabile. Pentru contabilitate se conturează tot mai mult un rol decizional major al organismelor profesionale în redactarea normelor. Fiscalitatea va fi reglementată în continuare de către autoritățile puterii publice. Din nefericire societatea civilă are numai rol de observator al mecanismului de elaborare și aplicare a normelor fiscale. Cea mai importantă diferențiere între fiscalitate și contabilitate este de fond și nu apare tendința de a fi modificată în epoca globalizării: contabilitatea face parte din sistemul normativ privat, în timp ce fiscalitatea face parte din sistemul normativ public, fiindu-le aplicabile în lipsă de norme proprii, reglementări importate din sistemele de care aparțin.

Din cele prezentate mai sus rezultă dinamici diferite pentru fiscalitate și contabilitate în epoca globalizării. „Motoarele” acestor dinamici sunt autoritățile care le reglementează și referențialele lor de bază. Va persista imposibilitatea viziunii unitare între fiscalitate și contabilitate. Acestea au apărut la momente diferite de timp, s-au dezvoltat după un ciclu propriu fiecareia și vor avea mecanisme de evoluție diferite în epoca globalizării. Nu trebuie să surprindă decalajul în abordările diferitelor realități ale vieții economice sau modul diferit de tratare al acestora.

Una dintre direcțiile în care se poate manifesta corelația contabilitate – fiscalitate este aceea a ajustărilor reciproce ale ciclurilor proprii de lucrări și interconectarea acestora. Poate avea loc la nivel de întreprindere în epoca globalizării o *adaptare a ciclului contabil la nevoile managementului fiscal*.

Prima etapă a ciclului contabil este sesizarea, clasarea și înregistrarea în expresie bănească a datelor relative la o entitate patrimonială. Entitatea respectivă este în același timp subiect de drept fiscal: are de înregistrat și plătit impozite și taxe, are dreptul la creanțe față de bugetul public consolidat. Una dintre sarcinile contabilității este furnizarea, după prelucrări corespunzătoare, a unui ansamblu de informații conforme cu nevoile diverșilor utilizatori. Organele fiscale sunt utilizatori privilegiați ai situațiilor financiare, fiind identificate în această calitate prin acte normative. Nu mai au însă calitatea de principal utilizator al informației contabile.

Practic, drumul parcurs de la culegerea datelor și până la furnizarea informațiilor de către contabilitate reprezintă ciclul contabil. El reprezintă, deci, *totalitatea etapelor de prelucrare succesivă a datelor contabile în scopul obținerii informațiilor necesare unui utilizator determinat*. În cursul ciclului contabil se realizează prelucrări și sortări de interes general, ca și gestionarea informației fiscale.

Etapele ciclului contabil sunt:

a) identificarea operațiunilor economice din documentele justificative și analiza contabilă a acestora, în vederea elaborării articolelor contabile corespunzătoare;

b) înregistrarea cronologică, în Registru-jurnal, a articolelor contabile obținute în urma analizei contabile a operațiunilor; ordinea cronologică a înregistrării tranzacțiilor este la fel de importantă în fiscalitate ca și în contabilitate;

c) sistematizarea pe conturi sintetice și analitice (dacă este cazul), în registrul Cartea mare, a situației inițiale și a modificărilor suferite, conform articolelor contabile consemnate în jurnal, precum și prelucrarea acestor date; conturile fiscale, cu solduri inițiale, modificări, și sold final reprezintă parte a contabilității firmei;

d) verificarea exactității prelucrărilor prin întocmirea balanței de verificare periodice pe baza datelor din Cartea mare și din balanța de verificare precedentă; verificarea prelucrărilor necesare fiscalității are loc inclusiv cu instrumente ale gestiunii și contabilității;

e) inventarierea patrimoniului și întocmirea Registrului-inventar, la sfârșitul exercițiului; la unele impozite și taxe lista de inventar este bază de referință pentru calculul masei impozabile;

f) înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare în vederea punerii de acord a situației scriptice (din conturi) cu situația faptică, constatată prin inventariere și consemnată în registrul inventar;

g) parcurgerea celorlalte lucrări premergătoare întocmirii situațiilor financiare, și anume: determinarea rezultatului contabil, a rezultatului fiscal, a impozitului pe profit și înregistrarea acestuia din urmă, precum și a repartizării profitului net sau reportarea pierderii, după caz, închiderea conturilor de activ și de pasiv, întocmirea balanței de verificare finale; această etapă este o întrepătrundere dintre prelucrările contabile și cele fiscale;

h) sistematizarea datelor din balanța de verificare finală sub formă de informații în situațiile financiare anuale;

i) valorificarea informațiilor din situațiile financiare anuale.

Sistemul de prelucrare automată a datelor este tot mai mult elementul cheie pentru prelucrarea informației atât din contabilitate cât și pentru gestiunea fiscală. Un astfel de instrument comun sporește aria de interferență a celor două discipline.

Un aspect important al corelației fiscalitate-contabilitate în epoca globalizării este referențialul economic principal al fiecăreia dintre discipline. Informațiile din contabilitatea firmelor ajută la multe analize macroeconomice dar microeconomia este zona în care contabilitatea are cele mai multe conexiuni. Fără înțelegerea proceselor de creare valoare și de gestiune din cadrul întreprinderii, contabilitatea

nu își poate îndeplini nici unul dintre obiectivele sale. Fiscalitatea ar trebui să pornească de la capacitatea întreprinderilor de plată la bugetul public. Cu toate presiunile mediului de afaceri în strategia fiscală se pornește în majoritatea cazurilor de la corelațiile macroeconomice. În măsura în care există posibilitatea unui grad de impunere permisiv, guvernele de orientare liberală sunt dispuse să adopte măsuri care să ia în calcul și interesele firmelor. O astfel de practică nu va fi probabil majoritară. Referențialul principal al fiscalității va rămâne în continuare macroeconomia. Față de această poziționare în zone economice diferite, dinamica fiscalității și cea a contabilității va avea probabil viteze diferite.

3.1.3. *Modele ale organizării conturilor analitice și tranzacțiilor conform exigențelor fiscale*

Normele fiscale impun câteva reguli privind organizarea conturilor analitice.

Regula numărul unu este *înregistrarea separată a costurilor fiscale pentru fiecare impozit și taxă*. În conformitate cu această regulă întreprinderile vor avea un cont sintetic sau unul analitic pentru fiecare impozit sau taxă în parte. Chiar dacă mai multe impozite se plătesc la aceeași autoritate publică sau chiar în același cont de trezorerie, firmele au obligația de a înregistra obligația respectivă distinct.

Regula doi reprezintă obligația *organizării gestiunii fiscale pe fiecare termen de plată a obligațiilor fiscale*. Termenele de plată vor fi distincte pentru fiecare impozit și taxă în parte. Pot fi incluse sisteme de gestiune care cumulează toate impozitele de la un anumit termen de plată dar cu evidențierea fiecărui impozit în parte. Cumularea pe termene este utilă în special managementului trezoreriei fiecărei firme. La impozitul pe profit termenele de plată cu valoare negativă (impozit pe profit plătit în plus) au relevanță fiscală: se deduc într-o anumită ordine din sumele de plată.

Regula trei cere ca în cazul *impozitelor și taxelor cu reținere la sursă să fie gestionate separat contribuțiile pentru fiecare subiect al impunerii*. De regulă este vorba despre impozite și taxe reținute din salariul brut. În astfel de cazuri gestiunea fiscală este la nivel de angajat. Are loc astfel conexiunea gestiunii fiscale cu procedurile de calculație a costurilor la nivelul locurilor de muncă (job-costing).

Regula patru cere ca *elementele de calcul a impozitelor și taxelor să fie identificate cu ușurință*. Aceste elemente pot fi identificate prin conturi analitice, tipuri de tranzacții, rapoarte speciale, alte proceduri sau filtre specifice sistemului informațional. Nici o normă fiscală nu poate impune procedura prin care să poată fi identificate elementele de calcul al impozitelor și taxelor. În funcție de complexitatea sistemului informațional și de puterea sistemului informatic se vor găsi soluții adecvate de la caz la caz.

Regula cinci presupune *gestionarea distinctă a elementelor care se iau în calculul deducerilor din impozitele și taxele datorate*. Deducerile reprezintă derogări de la cadrul comun și trebuie dovedite. Legea fiscală impune frecvent restricții în aplicarea deducerilor care trebuie respectate de contribuabili. În cazul în care o firmă nu se încadrează în litera și spiritul legii fiscale privind regimul deducerilor nu va putea să le utilizeze în calculul impozitelor sau taxelor datorate.

Regula șase introduce *obligatia gestionării speciale a cazurilor de excepție de la normele generale*. Cazurile de tranzacții care se încadrează în normele derogatorii trebuie să fie identificabile și raportabile în orice moment. De exemplu, cazurile în care o operație nu este inclusă în sfera de aplicare a TVA trebuie să fie ușor identificabile. De asemenea, operațiile scutite cu sau fără drept de deducere TVA trebuie să fie separate net de cele comune. În privința TVA trebuie să fie gestionate distinct tranzacțiile care au atașate la cumpărări sau la vânzări cote diferite.

3.1.4. Consolidarea fiscală la nivel de grup

Una din operațiile contabile specifice grupurilor de firme este consolidarea. În domeniul fiscal nu au apărut încă norme distincte în această direcție. Practica este cea care a introdus reguli și uzanțe pentru consolidarea fiscală.

Prin *consolidare fiscală* în sens larg putem înțelege procesul de combinare a poziției față de organismele fiscale a unor entități care fac parte din același grup indiferent de criteriile de încadrare utilizate, de analiză a tranzacțiilor reciproce generatoare de obligații sau creanțe față de aceleași organisme fiscale referitoare la aceleași obligații, de adaptare a politicilor privind tranzacțiile reciproce în funcție de raporturile cu organismele fiscale.

Din definiția prezentată rezultă etapele care trebuie parcurse pentru a realiza consolidarea fiscală în sens larg. Prima etapă constă în *combinarea pozițiilor entităților grupului față de fiecare din organismele fiscale și relativ la fiecare din obligațiile sau creanțele fiscale în vigoare*. În urma operațiilor de consolidare din etapa unu rezultă o situație a raporturilor entităților componente ale grupului cu organismele fiscale ca și cum ar fi vorba despre o singură entitate. Această etapă este posibilă numai după verificarea atentă a decontărilor reciproce și constatarea faptului că au fost folosite aceleași principii contabile și fiscale legal valabile și aplicabile în tranzacțiile respective.

Etapa a doua constă în *analiza tranzacțiilor dintre entitățile grupului din punct de vedere fiscal*. Tranzacțiile generează poziția fiecărei entități în parte față de autoritățile fiscale. Poziția unei entități este determinată atât de vânzările și prestațiile pe care le realizează cât și de achizițiile sau serviciile pe care le primește. În cazul entităților care gestionează portofoliul de participații poziția sa fiscală este complexă, fiind o sumă ponderată a tranzacțiilor întregului grup.

Etapa a treia conține *simularea unui set de tranzacții care să optimizeze sau cel puțin să îmbunătățească poziția fiscală a grupului*. Această etapă se poate derula numai dacă nu a expirat termenul de depunere a raportărilor fiscale la care se referă optimizarea.

Etapa a patra are ca obiectiv *stabilirea unei noi poziții fiscale a grupului și a fiecărei entități componente, a avantajelor, dezavantajelor și riscurilor asociate acestei noi poziții*.

Etapa cinci urmărește *elaborarea cadrului contractual comercial care să permită operațiile în varianta optimizată atât pentru exercițiul curent cât și pentru viitor*.

Etapa a șasea privește *identificarea intereselor minoritare care sunt afectate prin consolidarea fiscală*. Dacă apar astfel de interese trebuie găsite *modalitățile de compensare* a lor de către entitatea care deține controlul sau majoritatea și care beneficiază cel mai mult din consolidarea fiscală.

Consolidarea fiscală se realizează în condițiile respectării unor restricții stricte și foarte severe. În primul rând este bine de reținut că în principiu *organele fiscale nu acceptă operațiile privind consolidarea fiscală*. Din acest motiv calculele și *simulările legate de consolidarea fiscală au caracter strict confidențial*.

O a doua restricție privește „factorul timp”. Toate operațiile privind consolidarea fiscală trebuie să se încadreze în *termenul de depunere a primei raportări fiscale* pentru perioada de referință.

A treia restricție se referă la *coerența documentară* a tranzacțiilor privind consolidarea fiscală. Este obligatoriu să fie gestionate corespunzător formularele pentru a respecta *principiul contabil al înregistrării în ordine cronologică*. Acest principiu reprezintă o restricție importantă în aplicarea procedurilor de consolidare fiscală. Practic nu pot fi înregistrate tranzacții în luna următoare celei de referință până la mijlocul perioadei și ulterior să fie înregistrate tranzacții pentru sfârșitul perioadei de referință în conformitate cu rezultatele algoritmului de consolidare fiscală.

O altă exigență importantă este utilizarea unui *sistem informatic* puternic și fiabil. Fără capacitatea de a realiza prelucrări complexe în timp foarte scurt nu se poate respecta cerința încadrării în termenele de raportare fiscală.

A cincea restricție privește *compatibilizarea sistemelor fiscale aplicabile entităților din grup* dacă acestea sunt supuse unor *jurisdicții fiscale diferite*. Impactul fiscal pentru firmele care aparțin de jurisdicții fiscale diferite nu poate fi însumat sau centralizat fără operații preliminare de compatibilizare. Astfel de operații sunt necesare și în cazul sistemelor fiscale diferite valabile în același sistem jurisdicțional numai că este mult mai ușor. O realitate a lumii de astăzi este funcționarea marilor corporații cu subsidiare pe tot globul. Legislația fiscală a rămas în mare parte în cadrul național, cu puternic specific local. Ca elemente care ajută la mondializarea normelor fiscale se pot enumera convențiile de evitare a dublei impunerii, regionalizarea sau procesele integraționiste. Rămâne încă un procent major de specific național care îngreunează operațiile de consolidare fiscală realizate pentru entități din state diferite.

3.1.5. *Organizarea gestiunii fiscale la nivel de subunitate (centru de cost, loc de muncă, grup generator de numerar, tranzacție, contract etc)*

Frecvent este posibil să existe o legătură flexibilă între costurile alocate și nivelul unor indicatori de performanță. În mod deosebit, în sistemul public și în cel al organizațiilor non-profit ar trebui să fie avută în vedere o astfel de analiză. Aplicarea acestei metode presupune stabilirea la începutul unui exercițiu a obiectivelor de performanță ale fiecărui centru de responsabilitate. De asemenea, are loc alocarea costurilor defalcate din buget. Între cele două componente se stabilește astfel o anumită corelație. Îndeplinirea obiectivelor de performanță dă

dreptul utilizării integrale a costurilor bugetare. Depășirea indicatorilor de performanță justifică costuri suplimentare la acele articole care sunt în dependență directă cu volumul de activitate. Nerealizarea indicatorilor de performanță dă dreptul responsabilului de buget să blocheze anumite costuri alocate centrului de responsabilitate respectiv. Este foarte importantă însă stabilirea corectă a indicatorilor de performanță și identificarea articolelor de costuri care au o dependență direct proporțională cu indicatorii de performanță.

Gestiunea fiscală este obligatoriu de organizat la nivelul plătitorului de impozite și taxe. Conform normelor procedurii fiscale poate fi plătitor persoana juridică sau un sediu secundar „înzestrat” cu personalitate fiscală. Categoria sediilor secundare cu personalitate fiscală (care dispun de cod fiscal separat) cuprinde două grupe:

- sedii secundare pentru care legislația fiscală stabilește obligativitatea utilizării unei personalități fiscale; acestea se împart la rândul lor în sedii secundare cu personalitate fiscală pentru anumite categorii de impozite și sedii secundare cu personalitate fiscală pentru toate impozitele datorate; un exemplu de personalitate juridică fiscală dată sediilor secundare în baza legii este cel al sediilor secundare cu mai mult de 5 angajați, pentru care este obligatorie declararea și plata impozitului pe veniturile din salarii la organul fiscal pe a cărui rază teritorială se află sediul secundar;

- sedii secundare pentru care persoana juridică a dispus stabilirea personalității juridice fiscale.

Din datele prezentate rezultă un caz în care gestiunea fiscală la nivel de subunitate este în concordanță cu sistemul de raportări fiscale către autorități. Firmele au însă posibilitatea să organizeze o astfel de defalcare și pentru necesități de informare și decizie managerială. La nivelul centrelor de analiză economică (centre de cost, de profit, de venit, de responsabilitate, etc) se poate organiza gestiunea fiscală pentru a detalia rezultatele și cauzele care au generat o anumită traiectorie sau un anumit parametru. În situația în care aceste centre sunt în cadrul unui plătitor de impozite, defalcarea costurilor fiscale se poate face numai pe baza unor criterii administrative sau de gestiune internă. Se va folosi următoarea cheie de control: totalul pentru fiecare impozit și taxă (conform declarațiilor centralizate ale plătitorului de impozite și taxe) trebuie să fie egal cu suma defalcată pe fiecare centru de analiză stabilit. Se recomandă să fie utilizate astfel de defalcări numai asupra totalității activității (defalcarea costurilor fiscale totale pe centre) și evitarea segmentării în scopul unei analize speciale (analiză costuri fiscale la nivelul unui centru de orice tip luat separat).

3.1.6. *Gestiunea fiscală pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri*

În aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri la care România este parte este recomandată parcurgerea unui algoritm fiscal care conduce la un răspuns adecvat. Acest algoritm este prezentat în tabelul 3.1.6.1.

Tabelul 3.1.6.1.

Nr. etapă.	Tipul de analiză	Conținutul problemei (întrebări care se pun)	Efectul răspunsului pozitiv	Efectul răspunsului negativ
0	1	2	3	4
1	Economică	Există o tranzacție de import servicii	Se trece la etapa 2	Se aplică cadrul general
2	Managerială	Se dorește aplicarea unei convenții de evitare a dublei impuneri dacă există	Se parcurg etapele 3-6	Se aplică normele Codului Fiscal privind impozitul pe veniturile nerezidenților
3	Fiscală	Se identifică rezidența	X	X
4	Fiscală	Se identifică cetățenia	X	X
5	Fiscală	Se identifică tipul de venit	X	X
6	Fiscală	Se validează condițiile de aplicare	X	X
7	Fiscală	Se stabilește cota de impunere în condițiile Convenției	X	X
8	Economică	Se compară cotele: cota din Convenție este mai mică decât cea din Codul Fiscal	Se aplică prevederile Convenției	Se aplică Codul fiscal
9	Fiscală	Este posibilă evitarea tranzacției conform modelului fiscal al dublei impuneri și al Codului Fiscal	Se aplică varianta optimă fiscal	
10	Managerială	Evaluare costuri și riscuri de aplicare a altui model	Se aplică modelul	Nu se aplică modelul
11	Economică	Alegerea variantei fiscale a tranzacției	X	X
12	Management al trezoreriei	Plata	X	X

3.1.7. Principiile proiectării sistemelor de gestiune fiscală în corelație cu exigențe ale doctrinei economice

Sistemele de gestiune în general culeg date din toate compartimentele unei întreprinderi, le conferă o formă utilă și comunică rezultatele managementului.

Managementul folosește rezultatele sistemului pentru a lua diferite decizii economice. Nevoia unui sistem informațional al gestiunii fiscale bazat pe informații din contabilitate și din alte segmente ale firmei este recunoscută larg. Proiectarea sistemelor de gestiune trebuie să facă inteligibil întreg fluxul generator de obligații bugetare în toate fazele activității de exploatare a unei companii. Urmărirea poate și trebuie făcută cu ultimele inovații în proiectarea sistemelor și tehnologiei.

Prelucrarea datelor este faza principală prin care sistemul de gestiune preia date, le organizează într-o formă utilă și furnizează utilizatorilor informația rezultată. Doctrina a propus o serie de *principii fundamentale pentru proiectare a sistemelor de gestiune* în general și a celor contabile în special: principiul cost-beneficiu, principiul controlului, principiul compatibilității și principiul flexibilității.

Principiul cost-beneficiu stipulează că beneficiile ce rezultă dintr-un sistem de gestiune și din informația pe care acesta o furnizează trebuie să fie egale sau mai mari decât costul acestora. Beneficiile se referă la elemente care depășesc cadrul general al raportărilor obligatorii. Asupra acestora firmele nu au opțiune. Acele

informații suplimentare furnizate prin sistemul de gestiune trebuie să fie exacte, operative (prezentate la timp) și utile. Beneficiile informațiilor suplimentare trebuie să fie comparate cu cheltuielile directe și indirecte legate de obținerea lor. Printre cheltuielile directe se numără cele privind personalul, formularele (materialele consumabile) și echipamentele. Cheltuiulă indirectă poate fi consumul de resurse în cazul unor decizii greșite care apar din lipsa unei bune informări. Deciziile greșite pot să conducă la costuri fiscale net superioare sau la sancțiuni ale firmei care îi reduce onorabilitatea și bonitatea.

Principiul controlului prevede că un sistem de gestiune, inclusiv fiscală, trebuie să ofere toate instrumentele de control intern, necesare pentru a proteja activele firmei și pentru a asigura veridicitatea datelor. Înainte de a accepta o anumită opțiune fiscală trebuie avute în vedere toate implicațiile (directe sau conexe).

Principiul compatibilității susține că proiectarea unui sistem trebuie făcută în corelație cu factorii organizaționali și umani ai unei companii. Factorii organizaționali se referă la tipul de activitate al întreprinderii și la modul în care diferitele componente ale unității sunt interconectate formal în vederea atingerii obiectivelor comune ale acesteia.

Principiul flexibilității afirmă că un sistem de gestiune (inclusiv fiscală) trebuie să fie suficient de flexibil, încât să permită creșterea volumului de operațiuni și efectuarea unor modificări organizaționale. Companiile nu sunt caracterizate niciodată prin imobilitate. Ele cresc, oferă produse noi, creează noi filiale, vând subdiviziunile existente sau efectuează alte schimbări care impun readaptări ale sistemului contabil. Un sistem proiectat cu minuțiozitate permite companiei să crească și să se schimbe fără a efectua modificări majore. Sistemul informațional trebuie să fie pregătit pentru realizarea unor noi raportări fiscale cerute de legislație și în același timp să reproiecteze fluxurile de date dacă este necesar conform aceleiași legislații fiscale modificate.

3.2. Analiza, optimizarea și raționalizarea costurilor fiscale. Studii de caz

3.2.1. Analiza costurilor fiscale

Analiza costurilor fiscale pornește de la realitatea potrivit căreia costurile fiscale reprezintă o pondere importantă în totalul costurilor oricărei entități. În principiu entitățile de la nivel microeconomic (în primul rând firmele) nu pot acționa direct asupra sistemului fiscal. Acesta este stabilit la nivel național prin acte normative. Conform Constituției ar trebui să fie reglementat numai prin lege votată de Parlament dar printr-o forțare și o denaturare a esențelor din legea fundamentală în practică frecvent norma fiscală a fost stabilită prin Ordonanță sau Ordonanță de Urgență a Guvernului. Teoretic costurile fiscale ar trebui să reprezinte un element exogen pentru activitatea firmei. În realitate, costurile fiscale reprezintă un parametru important care este luat în calcul la stabilirea traiectoriei de urmat a firmei. Cel puțin în câteva momente firma are în vedere rezultatele analizei costurilor fiscale în scopul luării de decizii tactice sau strategice.

1. Întreprinderea *are* uneori, conform normelor legale, *opțiuni fiscale*. Pentru același tip de activitate, la același volum, cu aceleași resurse și în aceeași structură organizatorică firma poate opta de exemplu între:

- impozit pe profit sau impozit pe veniturile microîntreprinderilor dacă se încadrează în exigențele restrictive pentru încadrarea ca microîntreprindere (optimizarea impozitului pe profit);
- a fi sau a nu fi plătitor de TVA dacă este în categoria contribuabililor mici (optimizarea taxei pe valoarea adăugată);
- integrarea sau specializarea activității, inclusiv prin apel la import/export, în funcție de nivelul obligațiilor vamale (optimizări complexe);
- a realoca sau nu o activitate sau un sediu secundar;
- diferite momente pentru a realiza sau nu scoaterea din circuitul agricol a unui teren;
- a efectua sau nu reevaluarea clădirilor (optimizarea impozitului pe clădiri);
- a folosi sau a nu folosi tichetele de masă ca instrument al pachetului salarial.

La fiecare dintre aceste seturi de opțiuni analiza costurilor fiscale va juca un rol decisiv.

2. Se știe că *asupra costurilor fiscale se poate acționa prin modificarea unor forme organizatorice, juridice sau de gestiune, inclusiv modificări de intensitate a exploatației*. Firma își poate schimba un parametru al datelor tehnico-organizatorice sau juridice, volumul sau structura activităților desfășurate pentru a se încadra în poziția care îi conferă fie un alt regim juridic, fie posibilitatea de a avea o opțiune de tipul celor precizate la punctul 1. Decizia privind asemenea schimbări va fi luată după analiza costurilor fiscale și în funcție de obiectivele specifice.

3. Chiar dacă nu are la dispoziție opțiuni fiscale sau posibilitatea de a le accesa, în limitele unui anumit tip de activitate *firma poate să își reorienteze politicile în concordanță cu nivelul și structura costurilor fiscale*. De exemplu, vor fi efectuate investiții pentru înlocuirea muncii în cazul ponderii exagerate a costurilor fiscale aferente fondului de salarii sau va încheia contracte de externalizare a anumitor prestații interne în cazul unui volum flexibil de activitate. Reorientarea politicilor proprii va ține cont de analiza generală a costurilor, inclusiv sau mai ales fiscale, de relațiile de dependență dintre diferiți parametri și obiectivele firmei. Un alt tip de decizie frecventă în funcție de analiza costurilor fiscale este *relocarea unor activități* în diferite zone sau țări, fenomen tot mai intens în epoca globalizării.

Toate elementele menționate mai sus au menirea să sublinieze importanța analizei costurilor fiscale. Greutatea problemei în mecanismul decizional și rapiditatea cu care a intervenit în atenția practicienilor au impus găsirea unor variante operaționale fiabile, testate și cunoscute de marea masă a specialiștilor. Formarea unui cadru conceptual propriu pe care să se bazeze instrumente specifice ar fi luat mult timp. Până la aplicarea generalizată ar fi fost o durată și mai lungă datorită proceselor de asimilare a noilor metodologii de către marea masă a practicienilor. Față de aceste considerente a apărut soluția preluării și adaptării la specificul costurilor fiscale a procedeeleor și metodelor din analiza economică generală a firmei, procedee și metode care sunt prezentate în continuare.

Procedee ale analizei economice adaptate a fi utilizabile la analiza costurilor fiscale.

Principalele procedee ale analizei calitative care pot fi utilizate și pentru costurile fiscale sunt:

A) Procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale;

B) Procedee ale analizei calitative standard.

A. Procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale

Principalele procedee ale determinării relațiilor factorial-cauzale sunt: procedeul concordanței, procedeul diferenței, procedeul combinat, procedeul variațiilor concomitente, procedeul soldului (restului).

a) *Procedeul concordanței* se bazează pe constatarea prezenței repetate a unei sau unor împrejurări comune. Esența procedeului concordanței poate fi rezumată astfel: dacă la fenomenul caracterizat (cercetat) se constată că în toate cazurile observate apare o împrejurare comună sau un cumul de condiții comune, atunci această împrejurare sau acest cumul de condiții constituie *cauza fenomenului*, generează fenomenul. De exemplu se constată în mai multe cazuri că prin investiții în zonele libere sau în cele defavorizate au scăzut costurile fiscale. În aceste condiții se poate stabili că una dintre cauzele care poate determina reducerea costurilor fiscale este utilizarea sistemelor fiscale preferențiale (derogatorii) cum este cel din zonele libere sau defavorizate.

b) *Procedeul diferenței*, în linii mari asemănător cu procedeul concordanței, constă în observarea diferențelor dintre mai multe împrejurări ale fenomenului/procesului cercetat: dacă împrejurările în care apare un fenomen și împrejurările în care acesta lipsește se aseamănă între ele prin toate condițiile cu excepția uneia, atunci chiar această împrejurare este *cauza fenomenului* studiat. De exemplu, la mai multe firme care comercializează același produs, costurile, în general, și cele fiscale, în special, sunt semnificativ mai mici la singura dintre ele care are externalizări în proporție mare. Se poate stabili astfel că tocmai externalizările pot sta la baza reducerii costurilor în general și a celor fiscale în special (costuri cu impozite și taxe aferente fondului de salarii).

c) *Procedeul combinat* constă dintr-o combinație a procedeelor concordanței și diferenței: dacă două sau mai multe cazuri de apariție a fenomenului cercetat se aseamănă prin prezența uneia și aceleiași împrejurări, iar alte două sau mai multe cazuri se aseamănă prin absența acelei împrejurări, atunci această împrejurare este *cauza*.

d) *Procedeul variațiilor concomitente* se bazează pe observarea transformărilor produse în cadrul fenomenelor economice: dacă unei variații a unui fenomen îi urmează întotdeauna o anume variație a altui fenomen, primul fenomen este *cauza* (sau o parte din cauză), respectiv o condiție necesară pentru cel de-al doilea. De exemplu, creșterea investițiilor pentru tehnologia informației este urmată de scăderi ale costurilor salariale inclusiv fiscale cu activități repetitive. Pe baza acestor constatări se poate stabili că una din cauzele reducerii ponderii costurilor salariale, inclusiv fiscale, este intensificarea procesului investițional în tehnologia informației.

e) *Procedeul soldului (restului)* presupune eliminarea unei părți cunoscute a fenomenului analizat. Are loc o abstractizare forțată. Ipoteza de bază este următoarea: dacă se elimină dintr-un fenomen acea parte care este cunoscută drept consecință a unei părți din împrejurările în care apare, rămășița aceluia fenomen este (probabil) consecința împrejurărilor date. Procedeul soldului (restului) se aplică de regulă atunci când se cunoaște modificarea totală a fenomenului economic și influențele a $n-1$ factori din totalul de n factori, cerându-se să se stabilească influența nedeterminată a unuia dintre factori. În acest scop, se stabilește diferența dintre modificarea totală și influențele factorilor ale căror mărimi au fost determinate. De exemplu, o firmă care produce în municipiul București și comercializează în toată țara aparatură de laborator înregistrează pierderi. Există și alte firme care comercializează aparatură de laborator similară, dar care utilizează depozite în zone libere. Aceste firme înregistrează profit. Pe baza procedului soldului la firma analizată pierderile vor fi căutate în primul rând la activitatea de producție aparatură de laborator sau la sistemul fiscal din teritoriul vamal al României. Un alt exemplu ne indică structura pe tipuri de costuri. Dacă se cunoaște influența salariilor și a sistemului fiscal poate fi determinată influența costurilor materiale în total costuri. De asemenea, cunoașterea costurilor totale și a celor variabile permite stabilirea influenței costurilor fixe.

B) *Procedee ale analizei calitative standard*

Analiza calitativă standard utilizează următoarele procedee specifice analizei economico-financiare în general: procedeul comparației, procedeul diviziunii și descompunerii rezultatelor.

a) *Procedeul comparației* este cel mai frecvent utilizat în analiza statistică și cea economico-financiară. Trăsătura caracteristică a acestui procedeu constă în studierea proceselor și a fenomenelor economice pe baza unui criteriu de referință, stabilind asemănări și deosebiri față de acesta. În conformitate cu procedeul comparației orice rezultat al activității întreprinderii sau indicator se apreciază numai în raport cu anumite criterii. Pentru a realiza o comparație pe bază de criterii științifice este necesar să fie îndeplinit *criteriul comparabilității datelor și a indicatorilor*. De exemplu, nu se pot compara fără ajustări semnificative costurile fiscale ale filialelor unui grup multinațional situate în țări din zone geografice diferite. De asemenea, nu pot fi comparate costurile unor entități care produc aceleași componente dar au scheme de finanțare și politici de amortizare diferite. În analiza costurilor nedeductibile cu finanțarea se va avea în vedere în toate cazurile gradul de capitalizare. La o capitalizare redusă pot să apară ca surse de finanțare datoriile la bugetul consolidat al statului nedecontate la timp. Acestea sunt purtătoare de penalități nedeductibile fiscal.

b) *Procedeul diviziunii și descompunerii rezultatelor* concepe studierea realităților economice prin pătrunderea în structura procesului economic. Are loc o descompunere a proceselor în elementele lor componente. În cazul aplicării acestui procedeu la analiza costurilor fiscale rezultatele înregistrate în contabilitate se descompun pe nivelurile componente permise de structura organizatorică, capacitatea sistemului informațional și a celui de prelucrare a datelor. Procedeul

diviziunii și descompunerii rezultatelor devine astfel o modalitate de a localiza realizările din domeniul costurilor fiscale. Descompunerea are loc în plan orizontal, în plan vertical sau combinat. Costurile agenților economici din diferite domenii conform acestui procedeu se descompun pe fiecare nivel ierarhic inferior. De exemplu, costurile totale fiscale se vor descompune pe articole și centre de cost, pe funcțiuni ale întreprinderii, pe obiective, pe forme de finanțare a activității, etc. Defalcarea pe centre de cost, pe centre de venit, pe centre de profit, pe centre de responsabilitate, pe locuri de muncă corespunde planului vertical. O altă cale de descompunere este cea pe baza separării fenomenelor complexe în fenomene omogene. De exemplu, costurile privind contribuțiile sociale se descompun pe fiecare contribuție în parte și în cadrul acestora pe centre. Firma poate să stabilească contribuția fiecăreia din aceste contribuții-cauză la nivelul total al costurilor fiscale. Costul total salarial se descompune la rândul lui în costul efectiv al forței de muncă (salariul net), costul cu impozitele și taxele suportate de angajați, costul cu impozitele suportate de angajator, alte costuri cu forța de muncă. Tot mai multe firme au inclus conceptul de *job-costing* care este la acest moment cea mai amplă dezvoltare informațională în analiza costurilor. În plan orizontal descompunerea se poate realiza pe grupe de produse, grupe de mărfuri, produse, mărfuri, repere, sorturi, sorto-tipuri, sorto-tipo- dimensiuni, până la nivel de tranzacție. Astfel se poate asigura profunzime în studierea faptelor pentru a constitui pe această cale un suport concret al analizei costurilor firmei și o modalitate de a localiza efectele și cauzele lor în timp și spațiu. Are loc cunoașterea exactă a comportamentului costurilor în general și a celor fiscale în special la cel mai analitic nivel posibil.

Tehnicile și procedeele analizei cantitative

Principalele tehnici cantitative de analiză sunt: tehnica balanțieră (metoda „input-output”), tehnica substituirii valorii factorilor, tehnica corelațiilor.

Tehnica balanțieră, numită și „metoda input-output”, se utilizează în cazul în care între elementele fenomenului cercetat există relații de tip determinist de natura sumei și/sau diferenței, legături care oglindesc cantitativ interdependența dintre elementele fenomenului. Modelul analitic de exprimare a relațiilor balanțiere, este de forma:

$$A = B + C - D \quad (3.2.1)$$

În care A,B,C,D sunt parametrii variabili.

Din această relație rezultă ecuația stocului sub forma:

$$S_f = S_i + I - E \quad (3.2.2)$$

în care:

S_f - stocul final (la sfârșitul perioadei);

S_i - stocul inițial (la începutul perioadei);

I - intrările în decursul perioadei;

E - ieșirile în decursul perioadei.

Pe baza relației (3.2.2) poate fi calculat oricare din cele 4 elemente care este necunoscut. Condiția necesară este să poată fi stabilite celelalte 3 elemente. În cadrul sistemului informațional al costurilor elementele din ecuația stocului au următoarea semnificație:

SF = costul stocurilor la sfârșitul perioadei

SI = costul stocurilor la începutul perioadei

I = costul stocurilor intrate în gestiune

E = costul stocurilor ieșite din gestiune.

La fiecare dintre momentele specifice tranzacțiilor (început, derulare efectivă, sfârșit) costurile încorporează elemente fiscale specifice de la data respectivă. Analiza pe intervale mai lungi de timp necesită ajustări ale componentei fiscale a costurilor în funcție de evoluția sistemului de impunere.

În felul acesta, ecuația stocului are aplicație directă la sistemul informațional al costurilor. În analiza elementelor componente se va ține cont de ansamblul normelor contabile relevante. De exemplu, se va ține cont acolo unde este cazul de IAS 2 privind modul de evaluare a stocurilor și componentele sale obligatorii. La stocurile stabilite pe bază de inventar se vor aplica normele (naționale, internaționale sau proprii entității patrimoniale) privind inventarierea.

Tehnica balanțieră este utilizată în gestiunea fiscală atunci când stocurile (inclusiv partea de impozite atașată lor) reprezintă un parametru al stabilirii bazei de impozitare.

Tehnica (procedeul) substituirii valorii factorilor

În cadrul acestui grup de procedee se includ: procedeul substituirii în lanț, procedeul ratelor, procedeul de analiză combinatorie a influențelor factorilor.

Procedeul substituirii în lanț se bazează pe variația succesivă și corelată a factorilor specifici fenomenului analizat. Substituirea presupune înlocuirea într-o anumită relație a valorii unui factor cu o altă valoare (care are o legătură directă cu factorul). Procedeul substituirii în lanț se poate aplica la analiza costurilor numai dacă este vorba de factori substituibili. De exemplu dacă forța de muncă poate fi substituită prin active fixe se înlocuiește în calculație costul folosirii forței de muncă prin costul estimat al punerii în funcțiune și al exploatării unor active fixe capabile să îndeplinească aceleași funcții. Costul salarial al forței de muncă are într-o anumită cotă impozite și taxe, impozite de o anumită natură. Investițiile privind activele fixe au încorporate alte cote de impozite într-o cu totul altă nomenclatură. Se pot introduce în calcul și costuri negative de tipul reducerii bazei de impozitare pentru anumite impozite (de exemplu amortizarea atașată investițiilor în active amortizabile).

Procedeul de analiză combinatorie a influențelor factorilor

Influențele factorilor sau elementelor stabilite prin diferite metode de măsurare cantitativă (substituire în lanț, diferență, determinare izolată a acțiunii factorilor, calcul matricial, metoda balanțieră) pot fi diferite ca sens și ca intensitate. Studiul teoretic al variantelor posibile de influențe ale factorilor unui fenomen economic are o însemnătate deosebită pentru înțelegerea cauzelor și efectelor

fenomenului. În funcție de condițiile concrete date, se cercetează valabilitatea uneia sau altele dintre variante în modelul specific întreprinderii. Studiul frecvenței cazurilor pe variante prezintă un deosebit interes pentru relevarea relațiilor cauzale. În privința costurilor fiscale se introduc în analiză: modificarea sistemului de impunere (creștere/scădere a cotelor), alegerea unei alte opțiuni fiscale, intrarea firmei pe un alt palier fiscal, alți parametri similari.

Procedeul ratelor

Rata (ratio) reprezintă un raport între două mărimi care se condiționează economic. Ratele sunt utile pentru a sesiza diferite aspecte ale eficienței economice.

Eficiența presupune confruntarea efectului cu efortul pentru o anumită activitate. Drept consecință apar următoarele concepte: eficacitate, economicitate, eficiență.

În esență sa *procedeul ratelor* (de structură, de eficiență) este utilizat în analiza costurilor în corelare cu metoda de analiză structurală. O altă aplicare a procedeeului ratelor este în analiza oportunității unei opțiuni fiscale. Pe lângă avantajele și costurile pur fiscale vor fi luate în calcul și alte elemente care acționează asupra contului de profit: costuri de exploatare și de implementare a opțiunii fiscale (de exemplu, costuri salariale suplimentare), riscuri fiscale specifice la care sunt atașate costuri nefiscale (riscul de control mai des care are atașat riscul de amenzi și penalități).

Procedeul corelațiilor

Procedeul corelațiilor se utilizează în cazul în care între fenomenul analizat și factori există *relații de tip stohastic*. Utilizarea metodei regresiei la nevoile analizei costurilor fiscale se face parcurgând următoarele etape: analiza calitativă, determinarea existenței legăturilor de cauzalitate și a formei lor matematice (ecuației de regresie), determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie, stabilirea intensității legăturii dintre fenomenul analizat și factorii săi de influență, înregistrarea influenței factorilor asupra fenomenului analizat. O astfel de analiză este utilă la bunurile cu sensibilitate mare față de sistemul fiscal, cum este cazul produselor accizabile, și pentru un volum mare al activității.

Etapă 1. *Analiza calitativă*. În această etapă are loc stabilirea conținutului economic al fenomenului analizat y și a factorilor săi de influență $(y_1, y_2, \dots, y_n)$

$$y = (y_1, y_2, \dots, y_n) \quad (3.2.3)$$

Se știe că nu în toate cazurile există legătură între consumuri și diverși parametri ai procesului economic. Analiza calitativă constă tocmai în identificarea unei asemenea legături. În cadrul analizei calitative se stabilește conținutul indicatorilor și mecanismul posibil de interacțiune. Consumurile trecute la cercetare-dezvoltare care privesc de exemplu cercetarea fundamentală s-ar putea să fie eliminate din calcul deoarece au impact întârziat asupra ritmului de creștere al firmei. Raționamentele fiscale au condus totuși la scoaterea lor din capitolul investiții și includerea la cheltuieli (scade impozitul pe profit).

Etapa 2. *Determinarea existenței legăturilor de cauzalitate și a formei lor matematice.* Elementul esențial al acestei etape îl constituie stabilirea *ecuației de regresie*. Forma ecuației de regresie poate fi: de tip liniar, de tip hiperbolic, de tip parabolic, de tip exponențial, alte forme de dependență.

a) Legătura de cauzalitate *de tip liniar* are forma: $Y(x) = a + bx$ (3.2.4)

În această categorie intră, spre exemplu, legătura dintre costurile fiscale cu impozitele directe și volumul de activitate. Parametrul a reprezintă costurile fixe, parametrul b costul unitar, variabila x volumul de activitate.

b) Legătura de cauzalitate *de tip hiperbolic* are forma: $Y(x) = a + \frac{b}{x}$ (3.2.5)

În această categorie se încadrează, de exemplu, legătura dintre nivelul cheltuielilor fixe de autorizare a unei activități și volumul veniturilor.

c) Legătura de cauzalitate *de tip parabolic* are forma: $Y(x) = a + bx + cx^2$ (3.2.6)

O astfel de legătură poate să apară între costurile fiscale și nefiscale privind mâna de lucru și cifra de afaceri.

d) Legătura *de tip exponențial* are forma: $Y(x) = a \cdot b^x$ (3.2.7)

Acest tip de legătură întâlnim de exemplu între costurile cu amortizarea activelor fixe și volumul de activitate; de asemenea, regăsim această formă de dependență între nivelul de dezvoltare al unei firme și costurile fiscale sau nefiscale cu tehnologia informației.

În toate aceste metode, a , b , c reprezintă parametrii de regresie (coeficienți), y este caracteristică rezultativă, iar x este caracteristica factorială (independentă).

Etapa 3. *Determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie.* Metoda celor mai mici pătrate este cea mai utilizată pentru determinarea valorilor parametrilor ecuației de regresie.

Etapa 4. Stabilirea intensității legăturii dintre fenomenul analizat și factorii săi de influență. În urma acestei etape are loc stabilirea factorilor esențiali și a celor neesențiali. Indicatorul care este utilizat pentru a realiza acest obiectiv este coeficientul de corelație. Calcularea sa se face cu ajutorul următoarei formule:

$$y_x = \frac{n \sum x_i y_i - \sum x_i \sum y_i}{\sqrt{[n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2][n \sum y_i^2 - (\sum y_i)^2]}} \quad (3.2.8),$$

în care:

y_x - este coeficientul de corelația dintre variabila „y” și variabila „x”;

x_i - valorile observate pentru variabila „x”;

y_i - valorile observate pentru variabila „y”;

n - numărul observărilor (perechilor(x,y)).



Coeficientul de corelație simplă se mai poate calcula și cu formula:

$$y_x = b \cdot \frac{2x}{2y} \quad (3.2.9)$$

în care:

b – coeficientul de corelație simplă;

2x- abaterea medie pătratică a caracteristicilor factoriale;

2y- abaterea medie pătratică a caracteristicii rezultative;

Etapa 5. Înregistrarea influenței factorilor asupra fenomenului analizat. Pentru procesul decizional nu este suficient să se afirme că între două variabile există o relație de dependență de un anumit tip. Uneori acest lucru este cunoscut. Este necesar să se stabilească exact dimensiunea dependenței. Pentru aceasta se folosește *coeficientul de determinație* (simplu sau multiplu). Relația sa de calcul este:

$$d_{yx} = \frac{b \left(\frac{1}{n} \sum y_x - \bar{x} \cdot \bar{y} \right)}{\sigma_y^2} \quad (3.2.10)$$

în care:

b- coeficientul de regresie (la corelațiile simple);

y_x - valorile estimate ale ecuației de regresie;

$\bar{x}$ - media estimativă a caracteristicii factoriale;

$\bar{y}$ - media estimativă a caracteristicii rezultative;

σ_y^2 - dispersia caracteristicii rezultative;

n – numărul observărilor pe care se bazează regresia (minimum 15 în practică).

Analiza cauzală în sistemul informațional al costurilor fiscale

Scopul principal al analizei costurilor fiscale este reducerea lor. Din această perspectivă analiza factorilor de influență este cea mai apropiată de scopul final.

Știința a stabilit că legăturile cauzale nu sunt simple corelații. Este vorba despre legi cauzale. Acestea pot fi reprezentate sub forma unor puteri și forțe generatoare ale unui anumit tip de evoluție. Lumea științifică acceptă ideea că succesiunile asemănătoare sau chiar identice nu reprezintă prin ele însele esența cauzalității. Nici circumstanțele asemănătoare nu pot contura singure elementele definitorii ale cauzalității. Observațiile și experimentele pot identifica situațiile în care:

a) un anumit fenomen este precedat de o cauză

b) orice eveniment are o cauză

c) o cauză într-un mod sau altul constrânge, produce sau determină necesar efectul său. În domeniul costurilor fiscale observațiile sunt raportările contabile și fiscale, calculațiile, analizele, seriile statistice anterioare. Experimentul este tocmai

materialul care urmează să fie elaborat. Acesta va sta la baza unei decizii manageriale care va modifica pe cale experimentală raporturile sociale, economice sau tehnologice existente.

Probleme generale în analiza de tipul cost-beneficiu asupra componentelor fiscale

Analiza cost-beneficiu este o aplicație operațională concretă la analiza cauză-efect. În principiu modificările în costuri, inclusiv cele fiscale, generează evoluții imediate ale beneficiilor firmelor. În cazul în care este o piață cu rigiditate mare sau cu un nivel ridicat de saturație, prețul tinde să fie constant. În aceste condiții modificarea costurilor se răsfrânge asupra beneficiilor prin schimbări în același sens. Intensitatea schimbării asupra beneficiilor de către variația costului este influențată de:

- sistemul de impunere a profitului;
- existența unor rezerve fiscale din perioadele anterioare care fac să nu fie impozitat un eventual profit suplimentar.

Sistemul de impozitare a profitului conține la rândul său următoarele elemente care influențează transferul diferențelor de costuri asupra beneficiilor:

- cota impozitului pe profit aplicabilă;
- deducerile fiscale posibil de aplicat (rezerve legale, alte deduceri acceptate);
- variația cheltuielilor care au deductibilitate limitată în funcție de profit sau rulaje ale conturilor din clasa 6;

- existența unor rezerve fiscale din perioadele anterioare care fac să nu fie impozitat un eventual profit suplimentar.

Scopul oricărei analize cost-beneficiu este de a compara costurile cu veniturile aferente oricărei activități economice, în vederea estimării eficienței economice a acesteia. Costurile fiscale marginale împreună cu cele nefiscale sunt puse în corespondență cu beneficiile marginale pentru a stabili oportunitatea unei anumite alegeri raționale.

Analiza structurală a costurilor fiscale presupune încadrarea tuturor costurilor în anumite grupe pe baza unor criterii de clasificare considerate a fi utile pentru informația managerială. Teoria economică a pus la dispoziție numeroase criterii. În practica economică pot fi folosite o multitudine din aceste criterii. În fiecare întreprindere anumite criterii au o valoare mai mare, iar altele una mai mică. Esențial este ca setul de criterii să fie agreat de manageri, administratori sau patronat. Pe baza criteriilor respective are loc defalcarea costurilor totale și a celor fiscale pe fiecare grupă. Se verifică dacă se respectă corelația: suma costurilor din toate grupele aferente unui criteriu trebuie să fie egală cu nivelul total al costurilor. De reținut totuși, că analiza structurală a costurilor nu poate fi realizată pe intervale foarte mari de timp deoarece intervin modificări de metodologie.

Analiza în dinamică a costurilor fiscale se poate realiza pe baza indicilor calculați conform regulilor statistice consacrate. Rezultatul reprezintă un barometru al politicii fiscale a statului respectiv și al implicațiilor acestei politici în nivelul de povară fiscală al firmelor, independent de competența managerială. Se calculează indici cu baza fixă și indici cu baza în lanț ai costurilor fiscale. Pot fi calculați indicii respectivi pentru: costul total, costul mediu, costul unitar, costul marginal, costul la nivel de articol.

Unul dintre elementele esențiale ale aplicării metodei indicilor este raportarea la o anumită perioadă de bază. Această măsurare poate avea loc în considerarea factorului timp, spațiu sau față de un criteriu prestabilit (buget, norme stabilite științific, etc). De exemplu, se poate calcula indicele costurilor salariale totale într-un an față de anul precedent. În acest caz a fost avut în vedere factorul timp. În cazul metodei standard-cost se calculează indicele abaterilor față de nivelul standard stabilit pe bază de norme științifice.

Indicele individual, ca formă de bază în construcția indicilor, apare ca un raport între valoarea efectivă și cea din buget sau din perioada de bază. Formula de calcul este:

$$i_1 = a_1/a_0 * 100$$

În această relație semnificația simbolurilor este următoarea:

a_1 = valoarea indicatorului din perioada curentă;

a_2 = valoarea indicatorului conform buget sau în perioada de bază.

Dacă sfera de cuprindere se lărgeste la doi sau mai mulți indicatori, avem indici de grup (sintetici). De exemplu indicele costurilor totale salariale este produsul indicilor salariului net, impozitelor reținute din salariul brut, contribuțiilor datorate de angajator și al altor costuri salariale ponderat cu partea care revine fiecăruia. Tot indicele costurilor salariale totale poate fi descompus în produsul dintre indicele numărului de personal și indicele salariului mediu. În prima variantă componenta fiscală este explicită în timp ce în a doua variantă componenta fiscală este mascată.

După cum baza de comparație rămâne fixă sau se schimbă succesiv, se construiesc indici cu bază fixă și indici cu bază în lanț (în fiecare perioadă curentă indicii se calculează în raport cu perioada precedentă). Indicii cu bază fixă exprimă nivelul costurilor față de aceeași perioadă de referință. Indicii cu bază în lanț exprimă nivelul costurilor față de perioada anterioară (lună, trimestru, an, etc). Seria de indici cu bază în lanț va reprezenta o imagine a evoluției fenomenului pe subperioade ale intervalului analizat. Modificările fiscale frecvente din legislația României în perioada tranziției au dat o mare importanță analizei mixte a costurilor fiscale, pe baza indicilor cu bază fixă și a celor cu bază în lanț. În perioada post-tranziție se estimează o stabilitate mai mare, ceea ce va conferi analizei în dinamică pentru etapele respective o importanță egală cu cea a altor parametri ai managementului.

Din punctul de vedere al modului de calcul, indicii de grup se calculează ca indici agregați, ca indici medii armonici sau aritmetici ai indicilor individuali.

În scopul analizei structurii unei colectivități este necesară crearea de indici cu structură variabilă, indici cu structură fixă și indici ai schimbării structurii. De exemplu, la o societate comercială de distribuție se calculează indicele agregat al costului mărfurilor în anul curent față de perioada corespunzătoare a anului anterior.

La calcularea indicilor sintetici apare problema ponderării, având în vedere că indicii individuali nu reflectă importanța (ponderea) indicatorilor din care este format indicele general.

Analiza costurilor fiscale efective în comparație cu cele programate este de obicei parte a metodei bugetelor sau a analizei bugetare (a bugetelor de costuri). În măsura în care componenta bugete nu este dezvoltată la o anumită firmă care are totuși nevoie de o analiză detaliată a costurilor se procedează la integrarea analizei costurilor efective în comparație cu cele programate în sistemul general de analiză economică.

În cadrul analizei costurilor efective în comparație cu cele programate se calculează și se urmăresc: indicele de încadrare în costurile programate inițial pe total și pe categorii, diferența absolută (economie sau depășire) dintre costurile efective și cele programate pe total și pe categorii, indicele de încadrare în costurile programate actualizate pe total și pe categorii, diferența absolută (economie sau depășire) dintre costurile efective și cele programate actualizate pe total și pe categorii.

a) Indicele de încadrare în costurile fiscale programate pe total și pe categorii se urmărește în general pe baza următorului model:

$$ICFP = \frac{CFR}{CFP} \times 100, \quad (3.2.11)$$

în care:

CFR = costuri fiscale realizate aferente volumului de activitate efectiv;

CFP = costuri fiscale programate aferente volumului de activitate efectiv.

În unele entități patrimoniale are loc o grupare a pozițiilor cu depășire și una a celor cu economie, respectiv a celor cu indice peste 1 (în cazul calculului pe bază de coeficient) sau 100% (în cazul calculului pe bază de procent) și a celor cu indice sub 1 sau 100%. Se calculează în acest tip de raportare un indice pentru subtotalul elementelor de cost care au depășire (peste 1 sau 100%) și un indice al elementelor de cost care au economie (sub 1 sau 100%). Chiar dacă per total se ajunge la o valoare foarte apropiată de respectare a bugetului (1 sau 100%) este interesant de știut amplitudinea abaterilor într-un sens sau altul în scopul identificării cauzelor și al îmbunătățirii mecanismului de fundamentare.

b) Diferența absolută (economie sau depășire) dintre costurile efective fiscale și cele programate pe total și pe categorii se urmărește de regulă pe baza următorului model:

Tabelul 3.2.4.2.

Nr. crt.	Denumire element cost	Valoare buget	Valoare realizată	Diferență absolută
0	1	2	3	4

Coloana (4) este egală cu diferența dintre coloana 3 și coloana 2. În coloana 4 vom găsi

– diferențele pozitive dintre costurile realizate și cele programate (înscrise în buget) ceea ce reprezintă depășiri absolute, respectiv o situație care nu se încadrează în evoluțiile anticipate și care va fi supusă analizei;

— diferențe negative între costurile realizate și cele programate (înscrise în buget) ceea ce reprezintă economii absolute, respectiv o situația care se încadrează în evoluțiile anticipate. În sistemele de prelucrare automată este posibil să fie tipărite rapoarte numai cu abaterile peste anumite limite. Este o aplicare concretă a principiului informării prin excepție. Trebuie reținut că apare nevoia informării asupra abaterilor majore față de prevederi indiferent de sensul abaterii. În multe cazuri abaterile de acest tip sunt determinate de o fundamentare eronată, de ipoteze nerealiste sau de modificări majore imprevizibile ale condițiilor avute în vedere inițial. Dacă apare un decalaj semnificativ între costurile incluse în buget și cele efectiv realizate se va proceda obligatoriu la analiza fundamentării bugetului pentru a identifica și eventuale alte neconcordanțe care pot permite risipă de resurse. Însumarea algebrică a diferențelor dă gradul de încadrare pe total firmă.

c) Indicele de încadrare în costurile programate actualizate pe total și pe categorii este similar indicelui prezentat la punctul a). Deosebirea constă în faptul că primul ia în calcul și în mecanismul de raportare valoarea bugetară așa cum a fost stabilită prin act administrativ formal iar indicele de încadrare în costurile programate actualizate realizează o recalculare a valorilor bugetare (prevăzute, preliminate) pe baza unor indicatori de referință. O astfel de operație devine posibilă numai dacă este permisă de actele interne ale firmei în care se vor stabili și indicatorii de referință pentru actualizare.

d) Diferența absolută (economie sau depășire) dintre costurile efective și cele programate actualizate pe total și pe categorii are în vedere aceleași particularități precizate la punctul c)

Între rapoartele menționate mai sus există diferite *corelații* care pot fi folosite drept *chei de control* asupra corectitudinii algoritmilor folosiți.

Analiza costurilor fiscale în comparație cu media națională

Unul dintre elementele de referință în calculația costurilor este dat de realizările firmelor care acționează în același spațiu economic. În funcție de sistemul fiscal, legislația muncii, evoluțiile pe piața muncii există anumite tendințe obiective ale costurilor. Comparația față de media națională ține cont de faptul că celelalte firme din economia națională au aplicat aceleași norme fiscale, au respectat rigorile aceleiași legislații a muncii, s-au întâlnit pe aceeași piață a muncii. Gama concurenților potențiali nu se reduce la firmele care produc sau comercializează același bun economic. Reducerea drastică a costurilor la înlocuitori reprezintă un element de concurență directă demn de luat în calcul. Dezvoltarea rețelelor comerciale universale pe baza unor costuri mici sporesc capacitatea de pătrundere pe piața națională a unor noi competitori. Toate aceste argumente fac din comparația cu media națională a costurilor un punct important de analiză managerială. O astfel de analiză este utilă și în probleme macroeconomice sau regionale. Rezultatele sub media națională sau peste media națională vor trebui apreciate și corelate cu diferențele în costul resurselor sau calitatea managementului. Stimularea sau inhibarea unui sector trebuie să pornească de la analiza costului față de media națională. În ultimii ani s-a pus de exemplu problema întreprinderilor mici și

mijlocii, a investițiilor străine directe, a firmelor din zonele cu regim fiscal special. Orice măsură eficientă în sprijinul unor asemenea entități trebuie să pornească de la analiza costurilor față de media națională. Costul mai mare pentru accesul la resurse trebuie compensat în zonele speciale prin costuri fiscale mai reduse.

Analiza costurilor fiscale în comparație cu medii de ramură

Una dintre comparațiile majore este făcută în domeniul costurilor fiscale la nivel de ramură. O serie de considerații îndreptățesc centrarea atenției pe acest tip de analiză. În primul rând cea mai mare parte a concurenței provine din aceeași ramură. Nevoia calculațiilor de cost sporește exponențial în funcție de intensitatea concurenței. Efortul cel mai mare este de a avea costuri mai mici decât cele medii ale ramurii, pentru a putea păstra prețurile și clientela. Fără clienți numeroși și stabili firma se prăbușește. Raportarea la ramură este practic o raportare la realizările notabile sau reprezentative ale concurenței.

În al doilea rând, întreprinderile din aceeași ramură se întâlnesc cu realități similare privind clientela și capacitatea pieței, resursele de muncă necesare (volum și calificare), tehnologii, resurse materiale necesare, prețuri de achiziție practicate de furnizori, *cadru de bază fiscal* și financiar, logistica și activele corporale alocate, alte resurse blocate. Diferențierile depind exclusiv de calitatea managementului sau de locație. În măsura în care amplasarea în teritoriu nu are relevanță, structura și nivelul costurilor la nivel de ramură trebuie să fie perfect compatibile.

Conținutul analizei costurilor fiscale în comparație cu media de ramură este dat de costurile totale, unitare, marginale sau de indicatorii structurali. Se face comparație între nivelul realizat la entitatea de referință comparativ cu media de ramură. Se calculează indicele costului entității analizate față de costul de ramură. Este posibil ca o astfel de analiză să fie făcută din faza de previziune. În această situație se poate compara nivelul costului din bugetul entității de referință cu bugete medii pe ramură, cu realizări medii ale perioadei anterioare sau cu preliminar al perioadei curente, în funcție de datele disponibile. De reținut că în principiu datele privind costurile pot fi obținute în economia liberă de piață din anchete selective. Costul astfel obținut poate avea un grad de eroare de reprezentativitate și unul de inexactitate (nu se furnizează date corecte).

Costul marginal reprezintă *costul unei unități adiționale dintr-un bun economic*.

Costul marginal mai este definit drept *diferența dintre costul pentru $n+1$ unități și costul pentru n unități sau costul volumului de activitate suplimentar*.

Costul marginal fiscal a apărut cu intensitate deosebită în *sistemul global și progresiv de impunere a veniturilor persoanelor fizice*, inclusiv sau mai ales a celor din salarii. Se impuneau simulări dificile pentru a stabili costurile marginale cu manopera pe diferite paliere ale volumului de activitate. *Trecerea la cota unică a eliminat problema costului marginal salarial de bază și a redus problema costului marginal fiscal la aspecte legate de riscuri privind stocurile (deductibile condiționat) sau privind plata orelor suplimentare (mod de remunerare și de impozitare)*.

În activitatea practică sunt cazuri în care o sporire a producției implică cheltuieli suplimentare. De aceea, se pune problema stabilirii unui *cost marginal mediu* care să asigure fie evitarea apariției de pierderi, fie un anumit beneficiu.

Calculul marginal este un instrument de analiză și decizie operativă pentru agenții economici în urma corelării consumului de factori ai procesului cu rezultatele obținute. Indicatorii marginali reflectă cheltuielile sau rezultatele adiționale generate de modificarea cu o unitate a volumului de activitate sau a factorilor procesului de producție.

În analiză se compară nivelul marginal cu cel mediu pentru a lua decizii în legătură cu extinderea sau restrângerea activității. Calculul marginal este util în mod deosebit atunci când se iau decizii manageriale privind modificarea volumului de activitate.

Analiza costurilor fiscale pe lanțul aprovizionare-desfacere

Metoda lanțului de aprovizionare este utilizată în managementul activităților comerciale. Pentru grupurile de firme cu activitate comercială complexă are loc integrarea lanțului de aprovizionare cu cel de desfacere. Extinderea metodei la analiza costurilor fiscale presupune divizarea fluxului de aprovizionare și a celui de desfacere în verigi autonome și analiza implicațiilor la nivelul fiecărei verigi. În primul rând, se verifică utilitatea tuturor verigilor din punct de vedere al tehnologiei comerciale. În cazul în care se elimină anumite verigi, se analizează eventualitatea includerii unor noi costuri fiscale în cadrul lanțului de aprovizionare-desfacere. În verigile cu o pondere mare a costurilor fiscale în cele ale întregului lanț se analizează oportunitatea defalcării sau divizării lor în verigi mai mici, flexibile și eficiente. *Condiția este ca suma costurilor în verigile nou create să fie mai mică decât costurile în veriga care dispare.*

Analiza costurilor fiscale cu personalul

În scopul analizei costurilor fiscale cu personalul, se poate constitui un sistem de indicatori de eficiență ca raport între efort – efect.

Indicatorii de efort sunt:

- costuri fiscale incluse în fondul de salarii brute;
- costuri fiscale reprezentând contribuții patronale
- alte costuri fiscale aferente muncii.

Indicatori de efect pentru corelare cu fondul de salarii sau cu elementele fiscale ale costului total cu mâna de lucru sunt:

- cifra de afaceri;
- profitul brut sau net;
- producția exercițiului;
- valoarea adăugată;
- EBITDA;
- venitul din exploatare.

Un imperativ al gestiunii întreprinderii este acela ca dinamica indicatorilor de efect să devanseze pe cea a cheltuielilor cu personalul, constituindu-se premisa creșterii eficienței, cu concretizare la nivelul rentabilității și a valorii firmei.

Costurile fiscale și valoarea firmei

Costurile fiscale au o influență multiplă asupra valorii firmei și din acest motiv li se acordă o atenție deosebită. În primul rând, valoarea firmei depinde de *capacitatea ei de a obține profit*. Acesta la rândul lui depinde de venituri și de costuri. În consecință, pe măsura *reducerii costurilor relative* (raportate la aceeași bază de referință) valoarea unei firme crește. *Reducerea costurilor*, inclusiv a celor fiscale, nu trebuie să fie în *sens absolut*, pentru că valoarea firmei depinde și de dimensiunea sa, iar costuri în valoare absolută mai mică reprezintă de regulă venituri mai mici, deci valoare mai mică a firmei. Costurile vor fi în primul rând *raționalizate*, în sensul că vor fi eliminate cele care nu sunt aferente veniturilor de bază.

O a doua influență asupra valorii firmei o au costurile care se capitalizează. Acestea se mai numesc în limbajul curent costuri de natura activelor. Termenul pare impropriu. Un cost nu poate fi activ iar un activ nu poate fi cost. Cu toate acestea în cazul translatării dintr-un sistem contabil în altul, situație frecventă în condițiile creșterii ponderii investițiilor străine în toate țările, unele costuri devin active iar unele active nu mai sunt recunoscute, fiind înregistrate drept costuri. În plus, ulterior înregistrării la costuri unele consumuri se pot capitaliza în baza unor raționamente profesionale conform unor practici larg acceptate. Costul fiscal „atașat” diferitelor elemente patrimoniale care devin active va fi capitalizat împreună cu elementele de bază. De exemplu, taxele vamale aferente unui echipament sunt capitalizate, la fel ca și costurile judiciare, notariale sau de intabulare privind achiziția unui teren.

Evaluarea unor active are la bază în multe cazuri metoda costurilor, respectiv totalul consumurilor pe care acestea le-au generat pentru a ajunge în starea în care se află și a dispune de capacitatea de a genera beneficii economice viitoare. Poziția financiară a firmei depinde de aceste active și, în consecință, și de costurile acceptate a sta la baza înregistrării lor.

Un parametru al valorii firmei este *capacitatea acesteia de a acoperi costurile fiscale din activitatea desfășurată*. Pentru aceasta se verifică de către orice investitor dacă firma care urmează a fi achiziționată și-a plătit obligațiile bugetare la zi. Restanțele bugetare arată că firma nu poate să acopere în totalitate costurile fiscale. Documentul care probează plata la zi a obligațiilor fiscale și, în consecință, acoperirea costurilor fiscale din activitatea desfășurată este *Certificatul fiscal*. Un astfel de document poate fi obținut numai de către titular. Dacă un investitor dorește să obțină informații prealabile despre o firmă pe care intenționează să o achiziționeze, atunci accesează site-ul Ministerului Finanțelor Publice www.mfinante.ro la fereastra despre datorii restante ale contribuabililor. Pe baza datelor din bilanța de verificare sintetică sau analitică existența restanțelor la bugetul public se constată din compararea rulajelor curente ale conturilor privind datorii la buget cu soldurile finale. Dacă soldul final este mai mare decât rulajul curent, atunci este vorba de *restanțe la buget*.

3.2.2. Studii de caz pentru optimizarea fiscală pe baza punctului critic

Opțiunea microîntreprindere -- firmă plătitoare de impozit pe profit

Societățile comerciale care au cifră de afaceri netă sub 100.000 euro și care îndeplinesc celelalte cerințe legale au posibilitatea, așa cum s-a arătat în partea a II-a, să opteze pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în locul impozitului pe profit. În cazul acestei categorii de contribuabili opțiunea respectivă va fi făcută pe baza algoritmului prezentat în continuare. Datele incluse în algoritm sunt previziuni pentru anul fiscal următor și trebuie să fie cât mai apropiate de realitate.

Relația de calcul pentru impozitul pe profit este (în ipoteza alte deduceri egale cu zero)

$$IP=0,16*PI, \text{ în care} \quad (3.2.12)$$

$$PI=VT-CT+CN-VN \quad (3.2.13)$$

Relația de calcul pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este (în ipoteza unui impozit de 3 %):

$$IVM=0,03*(VT-AV) \quad (3.2.14)$$

Notațiile au următoarea semnificație:

IP = impozit pe profit

PI = profit impozabil

VT = venituri totale

Ct = cheltuieli totale

CN = cheltuieli nedeductibile

VN = venituri nedeductibile

AV = alte venituri neincluse în cifra de afaceri netă impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

La aceste relații se pot introduce mai multe ipoteze în funcție de specificul firmei respective. Propun următoarele ipoteze care acoperă o gamă largă de situații în care se află microîntreprinderile:

1) cheltuielile totale sunt direct proporționale cu veniturile totale. În baza acestei ipoteze avem:

$$CT=a*VT \quad (3.2.15)$$

2) cheltuielile nedeductibile sunt egale cu veniturile nedeductibile și tind spre zero;

3) veniturile neincluse în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sunt direct proporționale cu veniturile totale, fiind valabilă relația:

$$AV=b*VT \quad (3.2.16)$$

În urma introducerii acestor ipoteze relația pentru punctul critic devine:

$$0,16(VT-a*VT)=0,03*(VT-b*VT) \quad (3.2.17)$$

După efectuarea primelor calcule (desfacere paranteze) relația devine:

$$0,16VT-0,16a*VT=0,03*VT-0,03*b*VT \quad (3.2.18)$$

După adunarea termenilor asemenea și simplificare avem relația finală pentru punctul critic:

$$b = \frac{0,13-0,16*a}{0,03} \quad (3.2.19)$$

În concluzie, *pragul* de la care este avantajoasă din punct de vedere al costurilor fiscale o anumită opțiune dintre cele două posibile (impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau impozit pe profit) *depinde de proporția cheltuielilor în total venituri*. Chiar și intuitiv, putem spune că, dacă proporția cheltuielilor este foarte mică este avantajos impozitul pe veniturile microîntreprinderilor iar dacă proporția respectivă este mare, se recomandă impozitul pe profit.

Opțiunea duratei de exploatare normată în decizia asupra impozitului pe clădiri

Conform normelor fiscale, în cazul unei clădiri a cărei *valoare a fost recuperată integral pe calea amortizării, valoarea impozabilă se reduce cu 15%*. Și în acest caz devine operațională o cheie de control din contabilitatea firmei care este proprietara clădirii. Calculele de optimizare vor avea în vedere punctul de intersecție pentru amortizare zero și profit net maxim, utilizând ca parametru principal durata normată de exploatare și ca parametru adițional nivelul impozitului local.

Opțiunea privind reevaluarea cu aplicație la impozitul pe clădiri

În cazul unei *clădiri care a fost reevaluată*, conform reglementărilor contabile, valoarea impozabilă a clădirii este valoarea contabilă rezultată în urma reevaluării, înregistrată ca atare în contabilitatea proprietarului persoană juridică. Dacă în schimb clădirea nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință, cota impozitului pe clădiri se stabilește de consiliul local/Consiliul General al Municipiului București între 5% și 10% și se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare. Fac excepție clădirile care au fost amortizate potrivit legii, în cazul cărora cota impozitului pe clădiri este precizată în aliniatul următor.

Cota de impozit standard în condițiile în care nu a avut loc reevaluarea se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,25% și 1,50% inclusiv. La nivelul municipiului București această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

Optimizarea fiscală are în vedere, în acest caz, să stabilească de câte ori trebuie reevaluată clădirea pentru ca impozitul pe clădiri după reevaluare să fie mai mic decât cel anterior reevaluării, eventual și punctul la care este recuperat după un interval rezonabil costul reevaluării efectuate.

Pentru efectuarea calculelor se introduc valori efective și unice pentru impozitul pe clădire, atât în varianta reevaluată cât și în cea nereevaluată. Din experiența marilor orașe cota stabilită de consiliile locale tinde către nivelul maxim. Introducem deci, ipoteza următoarelor cote de impunere: 1,5% pentru clădiri reevaluate și 9% pentru clădiri nereevaluate. Costul reevaluării este identificat în parametrul CR. În aceste condiții avem următoarele relații:

$$K(C1-C2) > C3 \quad (3.2.20)$$

este relația de stabilire a punctului critic.

$$C1 = c1 \cdot VI \quad (3.2.21)$$

$$C2 = c2 \cdot VR \quad (3.2.22)$$

$$VR = VI \cdot n \quad (3.2.23)$$

Din relațiile de mai sus rezultă

$$K \cdot (c1 \cdot VI - c2 \cdot n \cdot VI) > C3 \quad (3.2.24)$$

din care

$$K \cdot c1 \cdot VI - K \cdot c2 \cdot n \cdot VI > C3 \quad (3.2.25)$$

din care

$$n < \frac{K \cdot c1 \cdot VI - C3}{K \cdot c2 \cdot VI} \quad (3.2.26)$$

Notățiile au următoarea semnificație:

C1 = cost total fiscal înainte de reevaluare;

C2 = cost total fiscal după reevaluare;

C3 = costul reevaluării;

VI = valoare de inventar nereevaluată;

VR = valoare reevaluată;

n = coeficient de multiplicare a valorii de inventar prin reevaluare;

K = număr de ani în care se așteaptă recuperarea costului reevaluării prin cost fiscal mai mic cu impozitul pe clădiri;

c1 = cotă de impunere pentru clădiri nereevaluate;

c2 = cotă de impunere pentru clădiri reevaluate.

În cazul reevaluării personalul de conducere al firmei sau cel financiar-contabil nu poate interveni în stabilirea valorii reevaluate și nici condiționa plata de o anumită valoare rezultată din reevaluare. Sunt posibile totuși estimări anterioare angajării unui evaluator și este permisă, printr-o procedură internă, neincluderea valorii din raportul de reevaluare în contabilitate (nu este aprobat de Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților). În cazul în care rezultă din reevaluare o sumă care ar genera costuri fiscale superioare, firma nu va înregistra rezultatele raportului prin procedura respingerii lui de către AGA și va înregistra pierderi de natura costurilor cu alte servicii. La capitolul costuri fiscale nu își va înrăutăți însă poziția.

Opțiunea teren agricol- teren scos din circuitul agricol

Opțiunea teren agricol – teren scos din circuitul agricol are relevanță în aplicarea cotelor de impozit pe teren în contrapartidă cu impozitul pentru scoaterea terenurilor din circuitul agricol. Impozitul local pe terenul scos din circuitul agricol este mai mare decât impozitul pe terenul aflat în continuare în circuitul agricol. În același timp, însă, pentru scoaterea din circuitul agricol se plătește o taxă în funcție de prețul de înregistrare al terenului. Dacă proprietarul intenționează să-l vândă, costul fiscal al scoaterii din circuitul agricol este mai mic în perioada în care îl deține în această formă de exploatare decât după momentul vânzării în scop de construire. Se folosește ipoteza că toate costurile pentru aducerea terenului în faza de vânzare pentru cea mai bună valorificare sunt în sarcina vânzătorului. În aceste condiții, relațiile de calcul se prezintă în continuare.

$$C1 = c1 * S \quad (3.2.27)$$

$$C2 = c2 * S \quad (3.2.28)$$

$$C3 = c3 * S \quad (3.2.29)$$

în care:

C1 – reprezintă costul fiscal total cu impozitul pe teren scos din circuitul agricol;

c1 – reprezintă costul fiscal unitar cu impozitul pe teren scos din circuitul agricol (conform normelor fiscale);

S – reprezintă suprafața terenului;

C2 – reprezintă costul fiscal total cu impozitul pe teren inclus în circuitul agricol;

c2 – reprezintă costul fiscal unitar cu impozitul pe teren inclus în circuitul agricol (conform normelor fiscale);

C3 – reprezintă costul fiscal total cu scoaterea terenului din circuitul agricol;

c3 – reprezintă costul fiscal unitar cu scoaterea terenului din circuitul agricol (conform normelor fiscale).

Din relațiile prezentate mai sus momentul critic pentru scoaterea terenului din circuitul agricol din punct de vedere al costurilor fiscale este stabilit pe baza relației:

$$(c1-c2)*S = c3*S \quad (3.2.30)$$

sau, după simplificare cu S

$$c1-c2=c3 \quad (3.2.31)$$

De reținut că $c1$ și $c2$ se iau în calcul pe durata în care se are în vedere vânzarea terenului. Cu alte cuvinte, cotele de impunere anuale stabilite prin normele fiscale sunt multiplicare cu durata de timp în ani de la momentul luării deciziei până la momentul estimat al vânzării terenului.

3.2.3. Soluții juridice și contabile la probleme de raționalizare fiscală

Decontarea pe bază fiscală zero

Normele fiscale privind TVA și impozitul pe profit prevăd înregistrarea impactului fiscal al unei livrări la momentul emiterii facturii. Plata TVA și a impozitului pe profit aferent tranzacției înscrisă pe factură devine oneroasă pentru furnizor sau prestator dacă nu a avut loc plata sumei respective. Acest dezavantaj se adaugă uneori la cel generat de plata inputurilor aferente livrării sau prestației. Din aceste motive practica a introdus un tip de înțelegere contractuală care protejează într-o anumită măsură pe furnizor sau prestator și care este numită în limbajul practicienilor *decontarea pe bază fiscală zero*. Acest tip de tranzacție apare în special în domeniul relațiilor comerciale pure, în care plata de către client sau beneficiar depinde la rândul ei de încasarea obiectului primei livrări. *Decontarea pe bază fiscală zero* presupune mai multe etape în ciclul de afaceri.

Etapa 1 constă în *semnarea contractului*, a anexelor privind condițiile de plată și de livrare, prețuri, calitate, recepție, etc. De regulă, în astfel de raporturi sunt importatorul (în calitate de furnizor) cu distribuitorul (în calitate de beneficiar) sau distribuitorul (în calitate de furnizor) cu detailistul (în calitate de beneficiar).

În bază contractului, cu sau fără comandă prealabilă (în funcție de clauzele specifice) are loc în etapa 2 *livrarea de la furnizor la beneficiar*.

La etapa 3 beneficiarul vinde mai departe produsele primite, încasează sau nu prețul lor, plătește sau nu la furnizor.

Etapa 4 are loc la sfârșitul lunii. *Furnizorul emite o factură în roșu sau beneficiarul emite factură de retur pentru produsele neachitate*. Factura nu este însoțită de livrare efectivă, având numai rol fiscal. Între părți se poate semna un proces-verbal de custodie pentru produsele incluse în factură și care nu sunt transferate efectiv.

La începutul lunii următoare se emite în cadrul etapei 5 *factura pentru produsele neachitate și rămase în custodia beneficiarului*. Eventual se anulează procesul-verbal de custodie pentru produsele respective semnat la sfârșitul lunii anterioare.

În cursul perioadei curente pot avea loc noi livrări cu reglare de fiecare dată la sfârșitul lunii respective.

Livrarea în regim de consignație

Una din problemele decontărilor în tranzacțiile comerciale este generată de siguranța încasării. A doua la fel de importantă și care a fost menționată în paragraful anterior este referitoare la impactul TVA și al impozitului pe profit în defavoarea furnizorului. Contractul de consignație rezolvă ambele probleme. Principala constrângere este dată de mecanismul de transfer al proprietății în scopul creșterii vitezei afacerilor și a evitării formularisticii greoaie.

Contractul de consignație este convențiunea prin care una dintre părți, numită *consignant*, încredințează celeilalte părți, numită *consignatar*, mărfuri sau obiecte mobile spre a le vinde pe socoteala consignantului. Bunurile ce se încredințează consignatarului se pot preda acestuia, toate deodată sau treptat, prin note sau facturi succesive, emise în temeiul contractului. Contractul de consignație nu transmite consignatarului proprietatea bunurilor ce i-au fost încredințate. El este revocabil de către consignant în orice moment.

Consignantul păstrează toate drepturile asupra bunurilor încredințate și continuă a putea dispune oricând de ele, afară de vreo prevedere contrară în contract. Consignantul poate relua și ridica, oricând, chiar dacă contractul a fost încheiat pe o durată determinată, toate sau parte din bunurile încredințate consignatarului, fără necesitatea unui preaviz.

Consignatarul este obligat a lua toate măsurile unui bun comerciant, pentru conservarea în bună stare a bunurilor ce i-au fost încredințate. *Toate costurile, inclusiv cele fiscale* privind conservarea bunurilor încredințate sunt în consecință *deductibile* deoarece sunt aferente veniturilor realizate.

Consignatarul este obligat a plăti cu regularitate primele de asigurare. În caz de neasigurare sau de anulare a asigurării din cauza neplății la termen a primelor, consignatarul se consideră, de drept, în culpă și va răspunde de orice lipsuri sau pagube produse prin caz fortuit sau forță majoră.

Consignatarul nu poate vinde sau înstrăina bunurile ce i-au fost încredințate în consignație, decât în condițiile prevăzute în contract.

Consignatarul nu poate vinde bunurile ce i-au fost încredințate, decât contra numerar și la prețurile curente ale pieței.

În cazul când prin contract nu s-a prevăzut retribuiția sau beneficiul consignatarului, acesta va avea dreptul numai la supraprețurile pe care le va obține din vânzări, adică la diferența între prețurile efectiv realizate din vânzările făcute și prețurile prevăzute în contractul de consignație sau notele, facturile și dispozițiile consignantului.

În caz de vânzare pe credit a bunurilor date în consignație, creanța pentru prețul datorat aparține consignantului.

Față de debitori și de terți, consignatarul va putea face, în mod valabil, orice acte asupra creanței și în special va putea primi plata, urmări încasarea ei și lua orice măsuri de asigurare.

Consignatarul este obligat a contabiliza toate operațiunile referitoare la bunurile încredințate lui în consignatie, în așa mod încât controlul și verificarea lor să se poată face cu ușurință.

Prin contractul de consignatie se poate stipula obligația pentru consignatar de a ține unul sau mai multe registre speciale pentru trecerea operațiunilor referitoare la bunurile încredințate în consignatie.

În cazul când contractul prevede obligațiunea pentru consignant de a ține registre speciale, el este obligat a prezenta, oricând, aceste registre la prima cerere a consignatului.

Consignatarul este obligat a înștiința pe consignant, la epocile prevăzute în contract, de toate vânzările făcute de el din bunurile ce i-au fost încredințate în consignatie. Înștiințarea va trebui să arate, în mod precis, bunurile vândute contra numerar și cele vândute pe credit, indicându-se pentru acestea din urmă numele și adresa exactă a fiecărui debitor, suma datorată, termenul de plată acordat și cambiile sau garanțiile primite.

Consignatarul este obligat să informeze asupra vânzărilor cel mai târziu la finele fiecărei săptămâni pentru toate operațiunile săptămânii respective. Consignatarul este obligat a remite și preda consignatului, la epocile prevăzute în contract, prețul tuturor bunurilor vândute de el, contra numerar și toate sumele rezultate din încasarea creanțelor provenite din vânzarea acestor bunuri, până la concurența prețurilor lor, precum și cambiile și garanțiile primite de la cumpărător.

Dacă contractul nu prevede epoca remiterii, consignatorul este obligat a preda consignatului, cel mai târziu la finele fiecărei săptămâni, toate sumele de bani, cambiile și garanțiile mai sus prevăzute. Până la remiterea lor, consignatarul nu poate face nici un act de dispoziție asupra sumelor de bani sau a valorilor rezultate din vânzarea bunurilor deținute de el în consignatie, fiind *simplu depozitar al lor*. Consignatarul nu poate exercita față de consignant nici un drept de retenție, nici asupra bunurilor încredințate lui în consignatie, nici asupra sumelor sau a valorilor rezultate din vânzarea acelor bunuri. În caz de ridicare a bunurilor încredințate consignantul poate păstra cambiile și celelalte garanții ce i-au fost date pentru asigurarea plății prețului mărfurilor ce se va constata că au fost vândute sau lipsesc, a sumelor încasate, dar neremise de consignatar, precum și a daunelor cauzate.

Sunt sancționate penal o serie de fapte ale consignatarului legate de executarea contractului de consignatie, ceea ce dă o mare siguranță acestui tip de contract.

Pentru a aplica dispozițiile legislației în vigoare privind contractul de consignatie se impun următoarele activități:

- a) semnarea unui contract de consignatie între furnizor și beneficiar;
- b) livrarea mărfurilor aferente contractului de consignatie pe bază de aviz de însoțire marfă fără factură, cu mențiunea pe aviz a faptului că livrarea este în regim de consignatie;
- c) semnarea unui proces-verbal de recepție pentru fiecare livrare efectuată sau pentru fiecare retur;
- d) gestiunea exactă a transferurilor monetare eventual cu indicarea mărfurilor pentru care trebuie imputată plata;

e) emiterea de facturi de la consignat către consignatar pentru fiecare plată primită de consignat.

Din punct de vedere fiscal sunt înregistrate venituri și TVA colectată de către *consignat* la data emiterea facturii sale către consignat sau la data încasării mărfurilor de către acesta. În acel moment, el are însă o creanță certă, lichidă, exigibilă și protejată legal față de consignatar. Consignatarul datorează bani în momentul vânzării mărfurilor plasate la el în consignație. La acea dată înregistrează venituri și colectează TVA pentru valoarea vânzării mărfurilor respective. Ca sumă netă rămân de înregistrat în contul de profit al consignatului adaosul comercial sau marja brută. TVA de plată va fi aferentă, de asemenea, adaosului comercial sau marjei comerciale.

Din punct de vedere contabil mărfurile plecate de la consignat și recepționate de către consignatar rămân proprietatea consignatului fiind înregistrate la acesta în contul 357 „Mărfuri la terți”. În contabilitatea consignatarului mărfurile respective trebuie înregistrate într-un cont în afara bilanțului (din clasa 8).

Contractele cu agent de muncă temporar

Una dintre *alternativele organizatorice ale anumitor procese, dar fără avantaje fiscale* este munca prin agent de muncă temporară (denumită și muncă temporară). Se referă la munca prestată de un salariat temporar care, din dispoziția agentului de muncă temporară, prestează munca în favoarea unui utilizator.

Salariatul temporar este persoana încadrată la un angajator agent de muncă temporară, pus la dispoziție unui utilizator pe durata necesară în vederea îndeplinirii unor anumite sarcini precise și cu caracter temporar.

Agentul de muncă temporară este societatea comercială autorizată de Ministerul Muncii și Solidarității Sociale, care pune provizoriu la dispoziție utilizatorului personal calificat și/sau necalificat pe care îl angajează și îl salarizează în acest scop. *Utilizatorul* este angajatorul căruia agentul de muncă temporară îi pune la dispoziție un salariat temporar pentru îndeplinirea unor anumite sarcini precise și cu caracter temporar.

O serie de restricții din legislația muncii *limitează aplicarea procedurilor prin agent de muncă temporară*.

1. Un utilizator poate apela la agenți de muncă temporară doar pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, denumită misiune de muncă temporară, și numai în următoarele cazuri:

- a) pentru înlocuirea unui salariat al cărui contract individual de muncă este suspendat, pe durata suspendării;
- b) pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier;
- c) pentru prestarea unor activități specializate ori ocazionale. În plus misiunea de muncă temporară se stabilește pentru un termen care nu poate fi mai mare de 12 luni.

2. Durata misiunii de muncă temporară poate fi prelungită o singură dată pentru o perioadă care, adăugată la durata inițială a misiunii, nu poate conduce la depășirea unei perioade de 18 luni.

3. Condițiile în care durata unei misiuni de muncă temporară poate fi prelungită sunt prevăzute în contractul de muncă temporară sau pot face obiectul unui act adițional la acest contract.

4. Salariul primit de salariatul temporar pentru fiecare misiune nu poate fi inferior celui pe care îl primește salariatul utilizatorului care prestează aceeași muncă sau una similară cu cea a salariatului temporar.

5. Din punct de vedere al decontărilor agentul de muncă temporară:

- reține și virează toate contribuțiile și impozitele datorate de salariatul temporar către bugetele statului;
- plătește pentru salariatul temporar toate contribuțiile datorate în condițiile legii.

6. Agentul de muncă temporară care *concediază salariatul temporar* înainte de termenul prevăzut în contractul de muncă temporară, pentru alte motive decât cele disciplinare, are obligația de a respecta reglementările legale privind încetarea contractului individual de muncă pentru motive care nu țin de persoana salariatului.

Față de cele prezentate, rezultă că, în contabilitatea utilizatorului din contractul cu agent de muncă temporar apare un cost de natura prestațiilor de la terți care, de regulă, se înregistrează în contul 628. Acesta „ascunde” de fapt costuri cu salariile brute (cont 641) și costuri cu protecția socială (cont 645). *Principalul inconvenient* este legat de *analiza în dinamică a structurii costurilor* atunci când sunt alternate perioade cu structură clasică și cu agent de muncă temporară. *Nu apar avantaje fiscale și nici reduceri ale costurilor totale. Reprezintă o soluție organizatorică* pentru respectarea de către furnizor sau prestator (utilizatorul din contractul cu agent de muncă temporară) a clauzelor din contractele cu beneficiari care implică penalizări și pierdere de credibilitate.

Externalizarea activităților salarizate

Externalizarea activităților salarizate este o variantă nereglementată expres dar intrată în practica multor firme. În locul angajării de salariați conform Codului Muncii se încheie, pentru acoperirea acelorași activități, contracte cu liber-profesioniști sau cu firme specializate. În astfel de cazuri apar modificările de structură a costurilor menționate la utilizarea agentului de muncă temporar. Când se încheie un contract de externalizare trebuie avute în vedere durata concediului de odihnă sau a celui medical care intervin în relațiile salariat-patron. Practic costurile de natură salarială se convertesc în costuri de natura prestărilor de servicii de la terți cu stabilitate mai mare a conținutului raportului juridic. Costurile fiscale totale scad în momentul în care externalizarea are în vedere un contract cu un anumit beneficiar.

3.3. Contabilitatea și gestiunea fiscală a creanțelor față de bugetul public

3.3.1. Contabilitatea subvențiilor și a asistenței guvernamentale

Pentru contabilitatea subvențiilor guvernamentale este aplicabil IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor publice și prezentarea informației legate de asistența publică”. Principalele concepte necesare în gestiunea fiscală sunt regăsite și în cadrul acestui standard. Este recomandată preluarea lor pentru a putea utiliza același sistem conceptual în contabilitate și în gestiunea fiscală.

Prin asistență publică se înțelege, în cadrul standardului contabil, măsurile întreprinse de guvern pentru acordarea de avantaje economice specifice unei întreprinderi sau unor categorii de întreprinderi care îndeplinesc anumite criterii. În accepțiunea acestui standard, asistența publică nu include avantajele furnizate indirect prin acțiunile care influențează condițiile generale ale afacerilor, ca de exemplu provizioanele pentru infrastructură în dezvoltarea zonelor sau impunerea unor constrângeri comerciale concurențelor.

Subvențiile publice sunt considerate ca fiind ajutorul acordat de guvern sub formă de transferuri de resurse unei întreprinderi în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiții referitoare la activitățile de exploatare ale acesteia. Subvențiile exclud acele forme de asistență guvernamentală, a căror valoare nu poate fi determinată precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale întreprinderii. Pentru gestiunea fiscală este relevantă clasificarea subvențiilor publice în subvenții relative la active și subvenții relative la beneficii.

- Subvențiile relative la active sunt subvenții publice pentru acordarea cărora condiția principală este ca întreprinderea beneficiară să cumpere, să construiască sau să dobândească în alt mod, active pe termen lung. De asemenea, pot exista și condiții adiționale fie adăugate pentru limitarea tipului sau a amplasării activelor or a perioadelor în care acestea pot fi dobândite sau deținute.

- Subvențiile relative la beneficii cuprind subvențiile publice altele decât cele pentru active. De regulă se concretizează în sume de bani care acoperă anumite costuri (subvenții care sporesc imediat beneficiile) sau care sunt acordate în funcție de indicatori fizici de rezultate (subvenții ale producției).

- Împrumuturile nerambursabile sunt acelea în care creditorul poate în anumite condiții să renunțe la rambursare. Pentru debitor un astfel de împrumut este o subvenție publică în măsura în care creditor este o instituție finanțată din fonduri publice sau rambursarea către creditorul privat este efectuată din fonduri publice.

Asistența guvernamentală constă de regulă în finanțarea sau cofinanțarea costurilor pentru servicii de înaltă calificare generatoare de valoare adăugată în economia reală și pentru care beneficiarii nu au resurse suficiente să le angajeze.

Scopul asistenței poate să constea în stipularea întreprinderii să ia anumite măsuri pe care nu le-ar fi efectuat în absența asistenței acordate.

Primirea subvențiilor sau a asistenței publice are următoarele implicații în contabilitatea și gestiunea fiscală:

- alegerea unei metode adecvate de contabilizare a transferului resurselor;
- prezentarea de către întreprindere a unei informații referitoare la dimensiunea ajutorului de care întreprinderea a beneficiat înăuntrul exercițiului.

De reținut că subvențiile publice sunt în mod frecvent numite: subvenții guvernamentale, subsidii, alocații, ajutoare sau prime.

Metodologia de contabilizare și de gestiune fiscală a subvențiilor este diferențiată în funcție de natura acestora.

a) Subvențiile publice, inclusiv cele acordate în natură, evaluate la valoarea justă, nu se contabilizează în contul de rezultat până în momentul în care nu există suficientă certitudine că:

- întreprinderea va putea să se conformeze condițiilor asociate subvențiilor
- subvențiile vor fi încasate efectiv.

Subvențiile publice urmează a fi constatate drept venituri în exercițiile corespunzătoare cheltuielilor pe care aceste subvenții sunt destinate să le compenseze. Se atenționează că subvențiile în cauză nu trebuie creditate direct în conturile de capital sau de rezerve.

Teoretic sunt posibile două abordări în ceea ce privește tratamentul contabil al subvențiilor:

- înregistrare la contul de capital (eventual se creditează direct contul de rezerve);
- înregistrarea în contul de rezultat, pe parcursul unui exercițiu sau mai multor exerciții.

Pentru contabilizarea subvențiilor publice direct în contul de capital (rezerve) există următoarele argumente:

a) subvențiile citate reprezintă instrumente financiare care au legătură cu bilanțul mai mult decât cu contul de rezultat avându-se în vedere compensarea cheltuielilor pe care le-au finanțat. În lipsa unei solicitări de rambursare a acestora, valorile aferente pot să fie trecute direct în contul de rezerve;

b) o reflectare a lor în contul de rezultat ar fi nepotrivită, valorile respective nu au fost realizate, ele reprezentând doar stimulente acordate de guvern fără costuri în contrapartidă.

Pentru contabilizarea subvențiilor publice direct în contul de rezultat pot fi invocate următoarele trei argumente:

a) Subvențiile publice sunt intrări dintr-o sursă distinctă de acționari. Ele nu pot fi confundate cu capitalurile proprii, urmând a fi contabilizate ca un venit al exercițiilor corespunzătoare.

b) Subvențiile publice sunt rareori gratuite. Întreprinderea care beneficiază de ele este constrânsă să se supună anumitor condiții și totodată să respecte obligațiile asociate acestora. Toate acestea reprezintă în fapt costuri. Subvențiile reprezintă astfel venituri și sunt asociate costurilor pe care subvențiile au destinația să le compenseze.

c) Impozitele și taxele figurează în contul de rezultat. Subvențiile publice reprezintă o prelungire a politicii fiscale în contul de rezultat, urmând să fie tratate de o manieră identică.

Prin contabilizarea drept venituri a subvențiilor publice nu sunt respectate o serie de cerințe fundamentale ale contabilității de angajamente, mai ales IFRS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”.

O subvenție publică care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi suportate or pentru acordarea unui ajutor financiar imediat fără a exista costuri viitoare, se contabilizează la venituri în exercițiul în care devine creanță și apare în grupa veniturilor extraordinare (conform IAS 8 „Profitul net sau pierderea exercițiului” erori fundamentale și modificări ale metodelor de contabilitate).

Subvențiile publice nemonetare. Astfel de subvenții pot să fie prezente sub forma unui transfer de activ nemonetar cum ar fi pământul sau alte resurse pentru a fi utilizate de întreprindere. În această situație este normal a se evalua activul nemonetar la valoarea justă și a se reflecta în contabilitate la o astfel de valoare atât subvenția cât și activul. În contextul în care se adoptă o metodă alternativă, urmează a se contabiliza atât activul cât și subvenția la valoarea nominală.

O problemă de contabilitate și de gestiune fiscală este prezentarea subvențiilor relative la active (echipamente). Asemenea subvenții inclusiv cele nemonetare la valoarea justă, se înscrie în bilanț în două modalități:

- ca venit amânat
- prin deducerea subvenției la determinarea valorii contabile a activului.

Subvențiile legate de venit sunt adesea trecute în creditul contului de rezultat în mod distinct sau la o poziție intitulată „alte venituri”. Acestea se pot deduce din volumul cheltuielilor de care sunt legate.

Rambursarea unei subvenții se contabilizează potrivit esenței acesteia ca o modificare a unei evaluări contabile. Rambursarea unei subvenții *referitoare la venituri* urmează a fi considerată în primul rând ca un *credit amânat neamortizat* care decurge dintr-o subvenție acordată. În măsura în care rambursarea excede soldul subvenției, sau dacă există sold nul (0), rambursarea se contabilizează direct în *cheltuielile exercițiului*. Rambursarea unei subvenții referitoare la un activ (denumită și *subvenție de echipament*) se contabilizează în două moduri:

- ca o sporire a valorii imobilizării
- ca o diminuare a soldului subvenției încă neraportate în rezultat.

3.3.2. Gestiunea complexă a raporturilor cu Banca de Export-Import a României (EximBank)

Așa cum am văzut în secțiunea anterioară subvențiile pot fi acordate în general prin instrumente financiare. În România o instituție financiară specializată în acordarea de subvenții publice este Banca de Export-Import a României S.A.(Eximbank). Prin intermediul acesteia se derulează o serie de forme ale subvențiilor publice practicate de România. Subvențiile derulate direct prin autorități publice prezintă un grad de complexitate mai mic în ceea ce privește gestiunea fiscală. Pentru a realiza o dublă informare a studenților (privind tipurile de subvenții publice și privind gestiunea lor fiscală) am introdus această secțiune.

Gestiunea contabilă și fiscală a relațiilor cu Banca de Export-Import a României S.A. (Eximbank) privește în principal operațiile specifice pentru care această instituție are abilitate legală. La fiecare din operațiile pe care le face EximBank corespund înregistrări specifice. Pentru fiecare caz în parte problemele de gestiune fiscală sunt diferite.

Subvenția guvernamentală sub forma compensării parțiale a dobânzii plătite la credite în lei

Banca de Export-Import a României (EXIMBANK) compensează parțial dobânda plătită de agenții economici la creditele în lei contractate de la băncile comerciale. Compensația se acordă din surse alocate anual prin legea bugetului de stat. Sursa de realizare a acestor operațiuni în numele și în contul statului este fondul destinat stimulării operațiunilor de comerț exterior, precum și pentru finanțarea, cofinanțarea și refinanțarea activităților de dezvoltare a infrastructurii, a utilităților de interes public, dezvoltare regională, susținere a activității de cercetare-dezvoltare, protecția mediului înconjurător, ocupare și formare a personalului, susținere și dezvoltare a întreprinderilor mici și mijlocii și a tranzacțiilor internaționale.

Compensația parțială a dobânzii plătite se acordă *următorilor agenți economici*: IMM-uri și agenți economici din anumite sectoare de activitate.

La IMM-uri se bonifică dobânda plătită la credite pentru:

- investiții în producție și/sau servicii;
- finanțarea activității curente pentru producție și/sau servicii, dacă creditele respective în lei nu intră sub incidența interdicțiilor legale;

La agenții economici se bonifică dobânda plătită la credite pentru:

- cercetare-dezvoltare, cercetare fundamentală, cercetare aplicativă și cercetare-dezvoltare precompetitivă, know-how;
- protecția mediului (investiții de mediu, reabilitarea amplasamentelor industriale poluate, reamplasarea agenților economici);
- ocuparea și formarea de personal, având ca scop crearea de noi locuri de muncă și/sau pregătirea / perfecționarea angajaților;
- dezvoltarea regională.

Înregistrarea în contabilitatea entității care a beneficiat de bonificația de dobândă de la EximBank se poate realiza în două variante:

- ca venit din exploatare
- ca reducere a cheltuielilor cu dobânda.

În cazul în care se adoptă varianta înregistrării ca venit se întocmește următoarea notă contabilă:

5121 = 758.bd SI,

în care contul 758.bd are semnificația „venituri din bonificație dobândă”.

Avantajul acestei înregistrări este faptul că operează asupra unei tranzacții din exercițiul curent la capitolul venituri, fără a intra în structura cheltuielilor perioadei anterioare.

Concomitent cu înregistrarea veniturilor din bonificație dobândă trebuie înregistrat și comisionul de analiză practicat de EximBank. Se recomandă următoarea notă contabilă

627.bd = 5121

S2,

în care contul 627.bd are semnificația „cheltuieli privind comisioane bancare aferente bonificație dobândă”. Cuplarea indicativului contului de venit cu cel de cheltuială care l-a generat ajută la analiza aprofundată a profitului pe categorii de activități.

Agenții economici (din categoria IMM sau nu) trebuie să ia în calcul și posibilitatea ca dosarul de bonificație dobândă să nu fie aprobat (să nu se accepte nici un fel de bonificație) din motive pe care teoretic le prezentăm mai jos. Din punct de vedere contabil urmează să fie întocmită numai a doua notă.

Un *agent economic* solicitant este *eligibil* pentru a beneficia de compensația de dobândă dacă îndeplinește cumulativ următoarele criterii:

1. desfășoară activități legale potrivit statutului de funcționare (act constitutiv);

2. nu figurează cu credite restante în baza de date a Centralei Riscurilor Bancare (CRB) la data depunerii cererii pentru compensarea dobânzii; O astfel de informație se corelează și cu datele din balanța de verificare sau anexa la ultima situație financiară.

3. nu figurează cu incidente majore (cu cecuri și bilete la ordin) în ultimele 12 luni în baza de date a Centralei Incidentelor de Plăți (CIP) la data depunerii cererii pentru compensarea dobânzii;

4. nu înregistrează datorii restante către bugetul general consolidat al statului al căror mod de plată nu a fost reglementat (convenții de eşalonare, amânare, compensare cu TVA de recuperat etc.), la data depunerii cererii pentru compensarea dobânzii; Restanțele la bugetul general consolidat sunt și mai ușor de confruntat cu balanța de verificare: soldul obligațiilor fiscale trebuie să fie cel mult egal cu rulajul creditor curent (din lună)

5. nu s-a instituit procedura judiciară a insolvenței, conform legislației în vigoare;

6. la data depunerii cererii pentru compensarea dobânzii nu se află în litigiu, în calitate de pârât, cu instituțiile statului, inclusiv cu EXIMBANK;

7. suma ajutoarelor de stat sub pragul minim de care a beneficiat în ultimii 3 ani, inclusiv ajutorul sub forma măsurilor de sprijin acordate de EXIMBANK, nu depășește 400.000 lei (RON), pragul minim al ajutorului de stat, la data cererii de acordare a compensației dobânzii.

Nu sunt eligibile pentru compensarea dobânzii creditele în lei pentru:

- activități din transporturi;
- activități de export;
- activități legate de producția, procesarea sau comercializarea produselor agricole;
- producția de armament;
- comerț;
- proiecte și tranzacții imobiliare.

Observăm că în stabilirea eligibilității pentru accesare subvenție de la Eximbank sunt utilizate criteriile pe baza unor date validate de contabilitate dar și criteriile pur juridice, care exced cadrului contabil.

Compensarea parțială a dobânzii plătite de agenții economici la creditele în lei are ca obiect reducerea cheltuielilor cu dobânda la creditele în lei contractate de agenții economici de la băncile comerciale care au ca destinație domeniile acceptate de către autoritățile din România.

Compensația de dobândă reprezintă maximum 50% din dobânda curentă plătită în trimestrul anterior solicitării de compensare pentru creditele contractate după data de 1 ianuarie 2006, dar nu mai mult de 400.000 lei (RON). Nu se compensează dobânzile restante sau penalizatoare. Compensațiile acordate într-o perioadă de până la 3 ani nu pot depăși cumulativ 400.000 lei (RON), cât reprezintă în prezent pragul minim al ajutorului de stat. Aceste restricții sunt verificabile în contabilitatea entității beneficiare a subvenției publice.

Un palier de interferență a aspectelor contabile cu cele de gestiune fiscală privește documentația pentru obținerea subvenției de acest tip. *Documentația completă* cuprinde:

1. cererea de acordare a compensării dobânzii plătite la creditele în lei- document pur juridic;

2. situația dobânzilor plătite băncii comerciale la creditele în lei. Situația se va completa separat pentru fiecare contract de credit, va fi avizată de banca comercială care a acordat creditul, prin semnătura persoanelor autorizate cu drept de semnătură I și II, și va indica obiectul creditului; este un document contabil

3. declarația pe propria răspundere a agentului economic referitoare la cuantumul ajutoarelor de stat sub pragul minim primite în ultimii 3 ani, prin care acesta confirmă că solicitarea se încadrează în pragul minim și nu ridică totalul cumulativ al ajutoarelor primite anterior, situate sub pragul de minim, la o sumă care să depășească acest prag – document juridic;

4. declarația pe propria răspundere a agentului economic că la momentul solicitării compensării dobânzii nu se află în litigiu, în calitate de pârât, cu instituțiile statului, inclusiv cu Eximbank; după caz, încadrarea în categoria IMM;- document juridic

5. dovada plății comisionului de angajare a cererii de acordare a compensației dobânzii plătite la creditele în lei (RON)- document contabil;

6. copie de pe contractul de credit pentru care solicită compensarea parțială a dobânzii plătite – document justificativ pentru contabilitate.

Toate aceste informații și declarații (unele contabile, altele pur juridice) furnizate de agenții economici stau la baza stabilirii valorii compensației de dobândă.

Raporturile privind garanția în numele statului pentru credite

Eximbank garantează, în numele și contul statului, creditele acordate IMM pentru investiții și/sau pentru activitatea curentă prin acordarea de garanții. Este utilizat Fondul pentru garanții de export, pentru garantarea creditelor pentru bunuri și servicii destinate exportului, a creditelor cumpărător și a investițiilor românești în străinătate, precum și a activităților de dezvoltare a infrastructurii, a unităților de

interes public, dezvoltare regională, susținere a activității de cercetare-dezvoltare, protecția mediului înconjurător, ocupare și formare a personalului, susținere și dezvoltare a întreprinderilor mici și mijlocii și a tranzacțiilor internaționale.

Pentru filtrarea întreprinderilor mici și mijlocii sunt utilizate criterii pe baza unor date din contabilitate sau care fac obiectul înscrierii în situațiile financiare ale firmelor:

a) au un număr mediu anual de salariați mai mic de 250- dată inserată în situațiile financiare;

b) realizează o *cifră de afaceri anuală netă* de până la 50 milioane euro, echivalent în lei, sau dețin *active totale* care nu depășesc echivalentul în lei a 43 milioane euro, conform ultimei situații financiare aprobate. Prin *active totale* se înțelege *active imobilizate* (clasa 2) plus *active circulante* (solduri debitoare clasa 3 și 4 în afara contului 471) plus *cheltuieli în avans* (cont 471).

Garanția se acordă de către EXIMBANK, în numele și contul statului, în favoarea băncii comerciale (Beneficiarul garanției) și are ca obiect un contract de credit în lei și/sau în valută, încheiat între banca comercială și IMM, pentru finanțarea investițiilor și/sau activității curente.

Garanția respectă Instrucțiunile Consiliului Concurenței privind ajutorul de stat sub forma garanțiilor, respectiv:

1. Ordonatorul (întreprinderea beneficiară) nu se află în dificultate financiară;
2. Ordonatorul este, în principiu, capabil să obțină un împrumut în condiții de piață de pe piețe financiare, fără intervenția a statului;

3. garanția se acordă pentru o operațiune financiară precisă, respectiv garantarea riscului de nerambursare a creditului pentru realizarea unei investiții și/sau activitatea curentă, poate fi de maximum 80% din valoarea împrumutului de rambursat și se referă la o sumă maximă determinată, pentru o perioadă de maximum 7 ani;

4. acordarea garanției se realizează pe baza evaluării riscurilor generate de operațiune, astfel încât comisioanele plătite de Ordonator să asigure *autofinanțarea schemei*;

5. schema de acordare a garanțiilor conform prezentelor norme va fi analizată cel puțin o dată pe an;

6. *comisioanele plătite de Ordonator acoperă atât riscurile obișnuite asociate cu acordarea garanțiilor, cât și costurile administrative ale schemei și permit obținerea unui randament normal al capitalului inițial furnizat de stat*, la demararea schemei "Garanție pentru IMM". Această clauză atrage atenția asupra faptului că acordarea garanției *nu este o formă de subvenție guvernamentală*, ci o participare a statului la servicii financiare cu risc major pe o piață în care oferta privată încă nu este prezentă.

Garanția se acordă numai în completarea garanțiilor reale/personale constituite de Ordonator la creditul pe care îl contractează cu Beneficiarul garanției. Acoperă maximum 80% din valoarea principalului creditului contractat. Având în vedere acest aspect Ordonatorul va face dovada constituirii garanțiilor sale proprii. În contabilitate sunt identificabile imediat numai garanțiile constituite prin cash colateral.

Nota contabilă este

267 = 5121

în cazul depozitului colateral în lei, sau

267 = 5124

în cazul depozitului colateral în valută.

Documentul justificativ care stă la baza acestei înregistrări și care va fi verificat de Eximbank este *extrasul de cont*. În cazul constituirii de garanții materiale (ipotecă, gaj fără depozitare) dovada va fi extracontabilă. Vor proba constituirea garanției contractul în forma autentică (notarială) (cerută ca atare de lege) și intabularea pentru imobile sau contractul de garanție reală mobilă înscris la Arhiva de Garanții reale Mobiliare pentru alte bunuri materiale.

Scrisoarea de garanție emisă de Eximbank, în numele și contul statului, are următoarele caracteristici principale:

- a) este irevocabilă și necondiționată;
- b) este directă și expresă;
- c) este plătită la prima cerere scrisă a Beneficiarului garanției;
- d) are valoare determinată; valoarea se poate reduce pro-rata, pe măsura îndeplinirii obligațiilor de către Ordonator.

Răspunderea Eximbank în cadrul garanției începe la data intrării în vigoare a acesteia.

Scrisoarea de garanție este valabilă pe toată durata Contractului de credit, la care se adaugă o perioadă ulterioară de 60 de zile calendaristice, stabilită în Convenția de garantare.

Răspunderea Eximbank în cadrul garanției încetează în următoarele condiții:

- a) în ziua rambursării integrale a creditului, dobânzilor și comisioanelor aferente, conform condițiilor și precizărilor cuprinse în Contractul de credit;
- b) la data rezilierii Contractului de credit, de către Beneficiarul garanției, fără acordul prealabil al Eximbank;
- c) în cazul producerii unei pierderi garantate, la data când Eximbank plătește valoarea de executare a garanției;
- d) prin restituirea originalului scrisorii de garanție de către Beneficiarul garanției, înainte de scadență, împreună cu declarația acestuia referitoare la faptul că garanția a rămas fără obiect.

Convenția de garantare se poate încheia atât pentru credite legate de o operațiune determinată, cât și pentru linii de credit în sistem revolving, acordate de băncile comerciale IMM-urilor eligibile pentru finanțări.

Garanția se acordă în moneda creditului. La primirea garanției Ordonatorul o poate înregistra într-un *cont de ordine și evidență (din clasa 8)*. Gestiunea garanțiilor bancare primite face parte din operațiile de trezorerie dar a garanțiilor în numele statului este o operație de gestiune fiscală.

Acordarea garanțiilor se realizează pe baza aprobărilor Comitetului Interministerial de Garanții și Credite de Comerț Exterior (C.I.G.C.C.E.). Convenția de garantare va fi semnată de EXIMBANK, în calitate de Garant, de Beneficiarul

garanției și de Ordonator, care vor lua astfel cunoștință de drepturile și obligațiile care le revin.

Comisioanele specifice garanției se vor plăti de către Ordonator, în baza prevederilor Convenției de garantare, la valoarea specificată în Caietul de comisioane al EXIMBANK în vigoare. Înregistrarea în contabilitatea Ordonatorului a comisiunilor de emitere a garanției se face ca pentru orice alt tip de comision bancar prin nota contabilă

627 = 5121

în cazul unor comisioane în lei, sau

627 = 5124

în cazul unor comisioane în valută.

Pentru acordarea garanției, Ordonatorul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele criterii de eligibilitate:

1. să fie o societate comercială de tipul IMM, conform prevederilor legale în vigoare, care desfășoară activități legale potrivit statutului de funcționare (act constitutiv);

2. să nu înregistreze pierderi, conform situațiilor financiare de la sfârșitul anului anterior solicitării garanției;

3. să nu înregistreze *capital propriu negativ*, conform situațiilor financiare de la sfârșitul anului anterior solicitării garanției;

4. la data analizei să nu figureze cu credite restante în baza de date a CRB și să nu figureze cu incidente majore (cu cecuri și bilete la ordin) în ultimele 12 luni în baza de date a CIP;

5. să nu înregistreze *datorii restante către bugetul general consolidat al statului* la data analizei;

6. să nu se fi instituit procedura judiciară a insolvenței, conform legislației în vigoare la data analizei;

7. să prezinte băncii comerciale garanții colaterale pentru cel puțin 20% din valoarea creditului (principalului) solicitat;

8. la momentul solicitării de emitere a garanției în numele și contul statului să nu se afle în litigiu, în calitate de pârât, cu instituțiile statului, inclusiv cu Eximbank.

Obiectul creditelor eligibile pentru a beneficia de garanție este finanțarea dezvoltării și modernizării activității proprii a IMM, respectiv credite pentru investiții și/sau activitatea curentă.

Nu sunt eligibile pentru acordarea garanției:

a) *creditele pentru investiții destinate susținerii și desfășurării următoarelor activități:*

- *agricultura primară (cultura plantelor, creșterea animalelor);*
- *producție, comerț și servicii în domeniul armamentului;*
- *activități definite ca fiind ilegale sau dăunătoare mediului ecologic, conform legislației în vigoare;*

- activități din industria jocurilor de noroc;
- b) creditele pentru activitatea curentă desfășurată în:
 - agricultura primară (cultura plantelor, creșterea animalelor);
 - producție, comerț și servicii în domeniul armamentului;
 - activități definite ca fiind ilegale sau dăunătoare mediului ecologic, conform legislației în vigoare;
 - activități din industria jocurilor de noroc.

Cererea și documentația necesare acordării garanției

Pentru obținerea unei garanții, Beneficiarul garanției (banca comercială) împreună cu Ordonatorul vor completa o cerere de garantare care va fi însoțită de documentele necesare analizei solicitării de garantare.

Eximbank va analiza solicitarea de emitere a garanției pe baza informațiilor obținute din documentația pusă la dispoziția sa de către solicitanți, pe următoarele coordonate:

- a) situația economico-financiară a Ordonatorului;
- b) clauzele contractului de credit/proiectului contractului de credit/ofertei de creditare;
- c) urmărirea încadrării finanțării din credit în criteriile de eligibilitate;
- d) riscurile asociate operațiunii de garantare, alte elemente relevante pentru acordarea garanției.

Analiza situației financiare a Ordonatorului presupune încadrarea acestuia în clasa de bonitate corespunzătoare, pe baza metodologiei proprii EXIMBANK. Clasa de bonitate astfel obținută se va compara cu cea calculată de Beneficiarul garanției și se va lua în considerare clasa de bonitate cea mai slab cotată.

În funcție de clauzele specifice ale fiecărui contract de credit și în urma analizei riscurilor asociate tranzacției, Eximbank va stabili condițiile specifice de acordare a garanției, și anume:

- a) valoarea garanției;
- b) procentul garantat;
- c) perioada de valabilitate a garanției;
- d) comisionul de administrare a garanției (valoarea și modul de plată);
- e) comisionul de emitere (valoarea și modul de plată);
- f) alte condiții specifice de acordare a garanției.

După stabilirea condițiilor specifice de acordare a garanției, Eximbank va întocmi oferta pe care o va transmite spre acceptare/semnare Ordonatorului și Beneficiarului garanției. Pe baza ofertei acceptate și semnate de Ordonator și de Beneficiarul garanției, Eximbank va întocmi un referat de emitere a garanției. Oferta semnată reprezintă documentul care generează obligații inclusiv fiscale pentru întreprindere. În baza hotărârii de aprobare a garanției, Eximbank va redacta Convenția de garantare. După intrarea în vigoare a Convenției de garantare se va redacta și se va emite scrisoarea de garanție. Convenția de garantare se semnează de către Eximbank, de Beneficiarul garanției și de Ordonator.

Cererea de executare va putea fi transmisă la Eximbank în cadrul perioadei de valabilitate a garanției. Dacă cererea de executare nu a fost transmisă la

Eximbank în cadrul perioadei de valabilitate a garanției, Beneficiarul garanției pierde dreptul de executare a garanției.

Cererea de executare va cuprinde solicitarea de plată a valorii de executare a garanției și va fi însoțită de documente justificative privind situația creditului la data transmiterii cererii de executare a garanției, inclusiv dovada notificării Ordonatorului de către Beneficiarul garanției asupra obligației de plată și dovada inițierii procedurilor judiciare de recuperare a creanței împotriva Ordonatorului.

Eximbank va verifica încadrarea solicitării de executare în termenii și în condițiile garanției și va stabili valoarea de executare a garanției.

Valoarea de executare a garanției se determină prin aplicarea procentului garantat la soldul creditului (principalul) nerambursat.

Beneficiarul garanției are dreptul la plata valorii de executare a garanției o singură dată de la producerea riscului de credit, pentru soldul creditului garantat (principalul) nerambursat.

Analiza cererii de executare și a documentelor prezentate, precum și propunerea de eliberare a sumei aferente valorii de executare a garanției din fondurile statului se prezintă într-o notă Comitetului de direcție al EximBank, spre validare.

Plata valorii de executare a garanției se va face în condițiile și în termenii prevăzuți în garanție, în termen de maximum 15 zile calendaristice de la data primirii de către EximBank a cererii de executare a garanției. Pentru efectuarea plății valorii de garanție, transformarea din lei în valută a sumei de plată se face de către EximBank la cursul de schimb al EximBank din data efectuării plății.

În momentul în care EximBank plătește la beneficiarul garanției preia drepturile acestuia din contractul de credit. În acel moment Ordonatorul restanțier va face o înregistrare contabilă de tipul

519.GNSi = 519BCX

în care

-GNSi reprezintă analiticul contului de credite pe termen scurt cu garanție în numele statului, identificator numeric i

-BCX reprezintă banca comercială X (beneficiarul garanției bancare de la Eximbank). Notațiile din analitice pot rămâne neschimbate dacă în locul creditului pe termen scurt este un credit pe termen mediu. *Documentele justificative* care vor sta la baza acestei înregistrări pot fi:

- contractul de cesiune debitor dintre Ordonator și Eximbank
- notificarea de la Eximbank însoțită de dovada plății la beneficiarul garanției
- confirmarea scrisă a beneficiarului garanției.

Recuperarea prin executare silită se efectuează prin *corpul executorilor fiscali* al Eximbank, potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Din această informație rezultă includerea raporturilor cu Eximbank privind emiterea de garanții în cadrul problemelor de gestiune fiscală.

CONCLUZII

1. Operațiunile de consolidare și cele de defalcare la nivelul subdiviziunilor care sunt specifice contabilității se recomandă și în sfera aspectelor fiscale ale tranzacțiilor.

2. Metodele generale de optimizare a costurilor fiscale privesc situațiile în care firma are cel puțin două opțiuni fiscale legale pe care le poate utiliza fără impedimente în organizarea fluxului său economic.

3. Firmele vor adapta procedeele și metodele de analiză a costurilor fiscale în scopul sporirii performanțelor economice.

4. Subvențiile publice vor fi contabilizate pe baza normelor care corespund specificului subvenției.

BIBLIOGRAFIE

- Aslan, Th., C., *Finanțele României de la Regulamentul Organic până astăzi* (1831-1905), Institutul de arte grafice Carol Gobel, București, 1905.
- Avram, Ion, *Uniunea Europeană și aderarea României*, Sylvi, 2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Reducerea fiscalității: lipsă de bani sau lipsă de argumente*, „Adevărul Economic” nr. 42 (448) / 25-31 octombrie 2000.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Facilitățile pentru investitorii străini: cine câștigă și cine pierde*, „Economistul” nr. 725 (1751)/2 noiembrie 2000.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Protecția mediului și echilibrarea bugetului*, „Tribuna Economică” nr. 17/2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Deducerea T.V.A. în momentul plății*, „Tribuna Economică” nr. 31/01 august 2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Comportamentul față de contribuabil*, „Tribuna Economică” nr. 36/05 septembrie 2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Politică salarială, politică socială și politică bugetară*, „Economistul” nr. 950 (1976)/2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Filosofia bugetară față-n față cu cerințele economiei*, „Economistul”, 1251/4 Decembrie 2002.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Deficitul bugetar: limite, utilitate, contraindicații*, Sesiunea științifică a Facultății de Management a Universității Spiru Haret, mai 2001.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Mineriadele fiscale antinaționale. Costul lor economic*, Sesiunea Facultății de Management a Universității Spiru Haret, București, mai 2002.
- Băluță, Aurelian, Virgil, *Codul de procedură fiscală. De la proiect la ordonanță de guvern. Aspecte controversate*, „Economistul”, 1632/3 iunie 2004.
- Cioponea, Cristina, Mariana, *Conceptul de cheltuieli fiscale într-o nouă viziune*, în volumul *Procese financiar-monetare ale tranziției, probleme și dileme*, Editura Alpha, 1998.
- Condor, Ioan, *Evitarea dublei impuneri pe venit și pe avere*, „Tribuna Economică”, 1999.
- Condor, Ioan, Stancu, Radu, *Drept fiscal și financiar*, Editura Fundației România de Măine, 2002.
- Corduneanu, Carmen, *Armonizarea fiscală europeană*, în volumul *Procese financiar-monetare ale tranziției, probleme și dileme*, Editura Alpha, 1998.
- Coșea, Mircea, *România subterană*, „Tribuna Economică”, 2004.
- Dobrescu, Emilian, M., *Cotă unică de impozitare europeană*, „Tribuna Economică”, 41/2005.
- Edgard Allix, *Traité élémentaire de sciences des finances et de législation financière française*, Arthur Rousseau, 1931.
- Ene, Adriana, *Impunerea veniturilor realizate în România de persoanele fizice române fără domiciliu în România și de persoanele fizice străine*, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, 7-8/2002.
- Euseby, A., *Les prélèvements obligatoires*, PUF, Paris, 1992.

- Feleagă, Niculae, Feleagă, (Malciu), Liliana, *Contabilitatea financiară – o abordare europeană și internațională*, Editura Infomega, 2005.
- Fica, Cristina, *Studiu comparativ între sistemul fiscal francez și cel român*, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, 3/2003.
- Gest, G., Tixier, G., *Droit fiscal international*, PUF, Paris, 1990.
- Gliga, I., *Drept financiar public*, All, 1994.
- Gliga, I., *Dreptul finanțelor publice*, Editura Didactică și Pedagogică, 1992.
- Hoanță, Nicolae, *Evaziunea fiscală*, „Tribuna Economică”, 1996.
- Hoogendijk, Wiliem, *The Economic Revolution. Towards a Sustainable Future by Freeing Economy from Money-making*, Jan van Arkel & London, 1991.
- Ionescu, Benedict, *Impunerea veniturilor obținute din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală*, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, 3/2003.
- Kirițescu, Costin, *Idei contemporane în acțiune*, Editura Enciclopedică, 1996.
- Lazea, Valentin, *Politica fiscală din țările tranziției: cazul României*, în volumul *Procese financiar-monetare ale tranziției, probleme și dileme*, Editura Alpha, 1998.
- Leon, Gh., N., *Inversproporționalitatea dintre contribuțiile fiscale și cheltuielile publice*, Remus Cioflec, 1944.
- Leonte, Elena, Doina, *Necesitatea eliminării dublei impuneri juridice internaționale*, Sesiunea Științifică a Universității Spiru Haret, 2005.
- Manolescu, Gheoghe, *Politica fiscală, instrument de stimulare a exporturilor*, în volumul *Procese financiar-monetare ale tranziției, probleme și dileme*, Editura Alpha, 1998.
- Moșteanu, Tatiana, *Finanțe publice – note de curs și de seminar*, Editura „Tribuna Economică”, 2005.
- Lăcrița, Nicolae, Grigore, *Calculul dobânzilor și penalităților pentru obligațiile datorate bugetului de stat după data de 1 ianuarie 2003*, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, 3/2003.
- Nedu, Delia, Aureliana, *Orientări ale fiscalității în țările europene în ultimii ani*, Sesiunea Științifică a Universității Spiru Haret, 2005.
- Nițu, Ion, *Totul despre TVA*, Tribuna Economică, 1998.
- Orofiroiu, Marius, Popescu, Irina, *Politici europene*, Editura Economică, 2003.
- Pîrliteanu, Nicoleta, *Organizația Internațională a Administrațiilor Fiscale (IOTA) – promotor al relațiilor de cooperare și asistență reciprocă între administrațiile fiscale ale statelor europene*, Revista Finanțe publice și contabilitate, 2/2003.
- Pop, Atanasiu, *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene*, Editura Intelcredo, 2002.
- Popescu, Andreea, *Cazierul fiscal – mijloc de evidență și urmărire a disciplinei financiare a contribuabililor*, „Gestiunea și contabilitatea firmei”, 4/2003.
- Popescu, Lucian, *„Gestiunea și contabilitatea impozitului pe venitul global din salarii*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 10/octombrie, p. 37-50, Editura Tribuna Economică, 2004.
- Popescu, Lucian, *Impozitarea distinctă și impozitarea cumulată a funcțiilor didactice*, Sesiunea Științifică a Universității Spiru Haret, 2005.
- Popescu, Lucian, *Tratamentul contabil și fiscal al amortizării*, Revista Gestiunea și contabilitatea firmei nr. 5/februarie, p. 44-64, Editura „Tribuna Economică”, 2007.

- Popescu, Lucian, *Cota unică versus cota progresivă sau cotă unică cu bază progresivă?*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 6/iunie, p. 53-64, Editura „Tribuna Economică”, 2006.
- Popescu, Lucian, *Cheltuieli salariale în condiții de impozitare cu cota unică*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 7/iulie, p. 46-58, Editura Tribuna Economică, 2006.
- Popescu, Lucian, *Gestiunea și contabilitatea amortizării degresive*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 3/martie, p. 2-23, Editura „Tribuna Economică”, 2005.
- Popescu, Lucian, *Calculul și contabilitatea salariilor în condițiile aplicării cotei unice de impozitare*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 8/august, p. 22-40, Editura „Tribuna Economică”, 2005.
- Popescu, Lucian, *Implicații contabile și fiscale privind reducerea cotei de TVA la medicamente*, Revista „Gestiunea și contabilitatea firmei” nr. 4/aprilie, p. 16-21, Editura „Tribuna Economică”, 2004.
- Preda, Florin, *Considerații asupra activității de administrare a contribuabililor mari*, Revista Finanțe publice și contabilitate, 3/2003.
- Pușcoi, Mezei, Licia, *Reforme economice – teorie și practică. Ungaria, bune aprecieri ale analiștilor străini*, „Tribuna Economică”, 43/2003.
- Ricardo, David, *Opere alese*, Editura Universitas, Chișinău, 1993.
- Ristea M. (coordonator) *Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii*, „Tribuna Economică”, 1995.
- Rușanu, Dan, Radu, *Administrarea TVA în condițiile pieței unice*, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, 3/2003.
- Rușanu, Dan, Radu, Leonte, Elena, Doina, *Accizele – între cerințele de armonizare și nevoile bugetare*, Sesiunea Științifică a Universității Spiru Haret, 2005.
- Stancu, Radu, *Drept financiar public*, Editura Fundației România de Măine, 1998.
- Stoian, (Morariu), Ana, *Contabilitate și gestiune fiscală*, Editura Mărgăritar, București, 2005.
- Șaguna, Drosu, Dan, *Drept financiar și fiscal*, Oscar Print, 1994.
- Toma, Mariana, *Reconsiderarea politicii fiscale din perspectiva economiei subterane*, în volumul *Procese financiar-monetare ale tranziției, probleme și dileme*, Editura Alpha, 1998.
- Văcărel, Iulian, *Reference Points on Fiscal Policy*, „Revue Roumaine des sciences économiques”, No 1/1995.
- Văcărel, Iulian, *Politici economice și financiare de ieri și de azi*, Editura Economică, 1996.
- Văcărel, Iulian, *Politici fiscale și bugetare în România, 1990-2000*, Expert, 2001.
- Văcărel, Iulian, *Finanțele publice, teorie și practică*, Editura Științifică și Enciclopedică, 1991.
- Voinea, Dumitru, *Contabilitate generală*, 1947.
- Vosganian, Varujan, *Reforma piețelor în România*, Editura Polirom, 1999.
- *** *Codul Fiscal și sectorul IMM*, „Tribuna Economică”, 41-43/2003.
- *** *Inamicul întreprinzătorilor – instabilitatea legislativă*, Editorial Taxe și impozite 4/2002.

Legislație fiscală recentă

Nr.crt.	Tip act normativ	Număr	An	Nr. M.O.	Problema reglementată
0	1	2	3	4	5
1	Lege	571	2003	927/2003	Cod fiscal- formă actualizată
2	Lege	241	2005	672/2005	Combaterea evaziunii fiscale
3	Lege	244	2005	637/2005	Abrogare înlesniri fiscale
4	Lege	300	2004	576/2004	Activitate persoane fizice autorizate
5	Lege	338	2006	629/2006	Modificare Cod fiscal
6	Lege	158	2006	444/2006	Modificare Cod procedură fiscală
7	Lege	143	1999	744/2005	Ajutor de stat
8	Lege	166	2006	436/2006	Modificare Cod pr. fiscală
9	Lege	343	2006	662/2006	Modificare Cod fiscal
10	Lege	505	2006	1654/2006	Modificare Cod pr. fiscală
11	Lege	346	2002	454/2002	Accidente de muncă și boli profesionale
12	Lege	210	2005	580/2005	Modificare Cod pr. fiscală
13	Lege	19	2000	140/2000	Sistemul public de pensii
14	Lege	76	2002	103/2002	Sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimulare ocupare
15	Lege	454	2003	829/2003	Sprijin agricultură, silvicultură
16	Lege	96	2000	260/2007	Funcționare EximBank/ republicare
17	Lege	86	2006	350/2006	Codul vamal
18	Lege	116	2002	193/2002	Marginalizare socială - deduceri fond șomaj
19	Lege	161	2003	279/2003	Prevenire corupție
20	Lege	95	2006	372/2006	Reforma în sistemul de sănătate
21	Lege	85	2003	197/2003	Legea minelor-taxă prospecțiuni resurse minerale
22	Lege	238	2004	535/2004	Legea petrolului-redevențe petroliere
23	Lege	769	2001	19/2002	aprobare OG 64/2001 repartizare profit RA,CN,
24	Lege	609	2003	930/2003	Legislație asig sociale
25	O.G.	92	2003	560/2004	Cod procedură fiscală

26	O.G.	1	2006	57/2006	Reglementare măsuri fiscale asigurări sociale
27	O.G.	35	2006	675/2006	Modificare Cod procedură fiscală
28	O.G.	64	2001	536/2001	Repartiz. profit Regii Autonome, Companii Naționale
29	O.G.	86	2003	624/2003	Legislație asigurări sociale
30	O.U.G.	28	1999	75/2005	Aparate de marcat fiscale
31	O.U.G.	158	2005	1074/2005	Concedii și indemnizații asigurări sociale
32	O.U.G.	26	2005	296/2005	Abrogare înlesniri fiscale
33	O.U.G.	165	2005	1100/2005	Modificare Cod pr. fiscală
34	O.U.G.	129	2005	887/2005	Modificare Cod pr. fiscală
35	O.U.G.	22	2006	271/2006	Modificare Cod pr. fiscală
36	O.U.G.	69	1998	515/1998	Autorizare jocuri noroc
37	O.U.G.	148	2005	1008/2005	Susținerea familiei în scopul creșterii copi-lului
38	H.G.	479	2003	348/2005	Norme la OUG 28/1999
39	H.G.	84	2005	147/2005	Modificare norme Cod fiscal
40	H.G.	1861	2006	1044/2006	Modificare norme Cod fiscal
41	H.G.	831	2004	552/2004	Norme privind perisabilitățile
42	H.G.	44	2004	112/2004	Norme Cod fiscal
43	H.G.	1766	2004	1048/2004	Norme Legea 300/2004
44	H.G.	1050	2004	651/2004	Norme Cod procedură fiscală
45	H.G.	174	2002	181/2002	Norme Legea 76/2002 fond șomaj
46	Ordin M.F.P.	35	2005	76/2005	Declarațiile 101,120,130
47	Ordin M.F.P.	600	2004	397/2004	Declarații rectificative
48	Ordin M.F.P.	520	2005	408/2005	Corectură erori materiale decont TVA
49	Ordin M.F.P.	256	2004	129/2004	Decont TVA
50	Ordin M.F.P.	870	2005	549/2005	Registru fiscal
51	Ordin M.F.P.	2016	2005	49/2006	Declarație 101
52	Ordin M.F.P.	281	2004	158/2004	Declarație 100
53	Ordin M.F.P.	2226	2006	1056/2006	Formulare privind TVA
54	Ordin M.F.P.	2217	2006	1041/2006	Evidență TVA

55	Ordin M.F.P.	79	2007	66/2007	Declarații 101, 120,130
56	Ordin M.F.P.	35	2007	62/2007	Declarație 300 - Decont TVA
57	Ordin M.F.P.	36	2007	62/2007	Declarație 301 - Decont special TVA
58	Ordin M.F.P.	955	2006	703/2006	Declarație 390 tranzacții intracomunitare
59	Ordin M.F.P.	80	2007	93/2007	Declarație 100 - impozite buget consolidat
60	Ordin M.F.P.	186	2007	115/2007	Decizii impunere anuală
61	Ordin M.F.P.	262	2007	175/2007	Formulare înreg. fiscală
62	Ordin M.F.P.	2052 bis	2006	1032/2006	Tipizate imp. locale
63	Ordin M.F.P.	519	2005	893/2005	Instrucțiuni Cod pr. fiscală, titlul IX
64	Ordin M.F.P.	2215	2006	1040/2006	Aplicare art. 143 Cod fiscal
65	Ordin M.F.P.	1103	2003	586/2003	Procedură vector fiscal
66	Ordin M.F.P.	1644	2003	855/2003	Colectare contribuții sociale
67	Ordin MMSSF	450	2006	708/2006	Norme Legea 346/2002



Redactor: Andreea Gabriela DINU
Tehnoredactor: Marian BOLINTIȘ
Coperta: Marilena BĂLAN

Bun de tipar: 25.05.2007; Coli tipar: 17,75
Format: 16/70x100

Editura Fundației *România de Mâine*
Bulevardul Timișoara, nr.58, București, Sector 6
Tel./Fax: 444 20 91; www.spiruharet.ro
e-mail: contact@edituraromaniademaine.ro

**LUCRĂRI APĂRUTE
ÎN EDITURA FUNDAȚIEI ROMÂNIA DE MÂINE**

Nicolae-Grigorie Lăcrița, Cristina Cioponea
FINANȚE PUBLICE ȘI FISCALITATE

Mariana-Cristina Cioponea
EVOLUȚIA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR
BUGETARE DIN ROMÂNIA, ÎN CONTEXTUL INTEGRĂRII
ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ

Ilie Mihai
Operațiuni de încasări și plăți –
instrumente, modalități, tehnici

Marin Dumitru
FINANȚELE ÎNTREPRINDERII

Marin Dumitru
GESTIUNEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERII

Mariana-Elena Balu
ANALIZA ECONOMICO-FINANCIARĂ – Teorie și aplicații
practice

Mircea Boulescu
MANAGEMENT FINANCIAR-CONTABIL



ISBN 978-973-



EDITURA FUNDAȚIEI ROMÂNIA DE MÂINE

